

SKATTELOVEN § 2-32 FØRSTE LEDD

Kandidatnummer: 579

Leveringsfrist: 25.04.08

Til sammen 17 148 ord

23.04.2008

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Oppgavens problemstilling	1
1.2	Presentasjon av bestemmelsen	2
1.3	Bestemmelsens praktiske betydning	4
1.4	Enkelte terminologiske forklaringer	5
<u>2</u>	<u>BESTEMMELSENS RETTSPOLITISKE BEGRUNNELSE</u>	<u>7</u>
2.1	Innledning	7
2.2	Bakgrunnen for bestemmelsen	7
2.3	Formålet med bestemmelsen	9
2.4	Bærende hensyn for bestemmelsen	10
<u>3</u>	<u>BESTEMMELSENS ANVENDELSESOMRÅDE</u>	<u>12</u>
3.1	Kort presentasjon	12
3.2	Hvem som kan få fritak	12
3.3	Hva det gis fritak for	15
<u>4</u>	<u>VILKÅR FOR SKATTEFRIHET: ”...SOM IKKE HAR ERVERV TIL FORMÅL”</u>	<u>17</u>
4.1	Overblikk	17
4.2	Virksomhetens formål	18

4.3	Skattesubjekt med flere formål	21
4.4	Skattemessige konsekvenser	22
5	<u>DET VEDTEKTSBESTEMTE FORMÅL</u>	23
5.1	Innledning	23
5.2	Fastleggelsen av det vedtektsbestemte formål	24
5.3	Slutninger fra andre kilder	27
5.4	Betydningen av at vedtekter endres	28
6	<u>DEN FAKTISKE VIRKSOMHET</u>	30
6.1	Innledning	30
6.2	Forholdet til det vedtektsbestemte formål	31
6.3	Virksomhetens omfang	34
6.4	Forhold av begrenset betydning	35
6.5	Virksomhetens allmennyttige karakter	37
7	<u>SKATTESUBJEKTETS OPPBYGNING</u>	39
7.1	Innledning	39
7.2	Organisasjonsformens betydning	40
7.3	Virksomheten som vurderes	41
8	<u>STØTTEMOMENTER</u>	43
8.1	Innledning	43

8.2	Betydningen av virksomhetens økonomisk resultat	44
8.3	Betydningen av kapitalopplegging	46
8.4	Hvordan inntekter anskaffes	47
8.5	Utdelinger fra skattesubjektet	48
8.6	Tilknytning til næringsinteresser	50
8.7	Hensynet til konkurransesituasjonen	51
9	<u>SÆRLIGE PROBLEMSTILLINGER</u>	53
9.1	Innledning	53
9.2	Forhold som enklere medfører skatteplikt	53
9.3	Forhold som enklere medfører skattefritak	55
10	<u>AVSLUTNING</u>	57
10.1	Har tiden løpt forbi bestemmelsen?	57
11	<u>LITTERATURLISTE</u>	59
11.1	Lovtekster	59
11.2	Forarbeider	59
11.3	Rettspraksis	60
11.4	Juridisk teori	60
11.5	Praksis fra ligningsbehandling	61
11.6	Annet	62

1 INNLEDNING

1.1 Oppgavens problemstilling

Det norske skattesystem bygger på et *skattemessig likhetsprinsipp* som innebærer at skattesubjekt med samme formue og inntekt i utgangspunktet skal beskattes likt.

For juridiske personer knesetter imidlertid ikke skattelovgivningen et like konsekvent likhetsprinsipp.¹ Et særlig unntak er skatteloven (1999) § 2-32 første ledd som gir enkelte juridiske personer uten erverv til formål (*ideelle organisasjoner*) fritak fra formues- og inntektsskatt.

Enkelte ideelle organisasjoner har få eller ingen faste inntekter, noe som vanligvis medfører at spørsmål om skatteplikt for slike organisasjoner *sjelden reises*. På den annen side finnes det også ideelle organisasjoner med store inntekter, men dette er i seg selv ikke avgjørende for spørsmålet om skattefritak. I rettspraksis er det blant annet slått fast drives mange former for virksomhet, også delvis økonomisk virksomhet, uten å være skattepliktig så lenge man driver virksomheten *innenfor et ikke-økonomisk formål*.

I praksis vil spørsmål om skatteplikt reises når ideelle organisasjoner *går med overskudd*, men kan også ha sitt årsak i at det finnes andre forhold ved skattesubjektet som medfører at man kan reise spørsmål om organisasjonens ideelle karakter, nærmere bestemt dens formål.

Oppgavens *sentrale problemstilling* er å undersøke hvordan skatteloven § 2-32 første ledd i praksis blir anvendt. Dette innebærer at de underliggende vurderinger og avveininger som foretas etter bestemmelsen vil stå helt sentralt i den videre fremstillingen.

¹ Jfr. Gjems-Onstad, *Norsk Bedriftsskatterett*, side 365.

Det har også vært en målsetning å kaste lys over *den rettslige utviklingen* som har funnet sted siden bestemmelsen for første gang ble vedtatt, og hvilket utslag dette har fått i forhold til bestemmelsens anvendelsesområde.

Skattefritaket i § 2-32 første ledd vil i enkelte tilfeller *innskrenkes* av regelen i bestemmelsens andre ledd. Dette er tilfellet når et skattesubjekt som er skattefri etter første ledd driver økonomisk virksomhet, og at denne virksomheten går ut over bestemte beløpsgrenser. Betragtninger i tilknytning til denne eller andre regler vil imidlertid bare trekkes inn i oppgaven her dersom disse kaster lys over forståelsen av skatteloven § 2-32 første ledd.

1.2 Presentasjon av bestemmelsen

Skatteloven § 2-32 første ledd lyder:

”Mild stiftelse, kirkesamfunn, menighet, selskap eller innretning som ikke har erverv til formål, er fritatt for formues- og inntektsskatt.”

Oppregningen av de skattesubjekt som omfattes av bestemmelsen er *ikke uttømmende*, jfr. Rt. 1928 s.402 (Amerikalinjens Sjømandsfond).² Det forutsettes imidlertid at skattesubjektet har *selvstendig skatteplikt* og er *hjemmehørende i riket*, jfr. skatteloven § 2-2.³

Skatteloven § 2-32 første ledd gjelder skattesubjekt ”som ikke har erverv til formål”, og sikter følgelig til at formålet med virksomheten ikke er å tjene penger. Uttrykket er tilsynelatende enkelt, men rettspraksis viser at det har gitt opphav til *en rekke problematiske vurderinger* i forhold til bestemmelsens innhold og anvendelse.

Det er spesielt fire Høyesterettsavgjørelser som har vært bestemmende for innholdet som i dag ligger til bestemmelsen og dens anvendelsesområde. Dette er avgjørelsene inntatt i Rt. 1955

² Jfr. Gjems-Onstad, *Skatt, avgift og almenntilrette institusjoner*, side 28.

³ Jfr. Gjems-Onstad, *Norsk Bedriftsskatterett*, side 368.

s.175 (Veritas I), Rt. 1985 s.917 (NKS I), Rt. 1991 s.705 (Veritas II) og Rt. 2003 s.861 (NKS II), som er viet en *sentral plass* i oppgaven. Andre avgjørelser er også referert i den grad disse har kaste lys over forståelsen av bestemmelsen.

Dette gjelder blant annet lagmannsrettsavgjørelsen inntatt i Utv.⁴ 2007 s.1465 (Sintef), som er den seneste rettsavgjørelsen som knytter seg til bestemmelsen i skatteloven § 2-32 første ledd.

Sintef-dommen gjaldt spørsmål om skatteplikt for forskningsinstitusjonen Sintef som hadde vært betraktet som en skattefri stiftelse siden 1950. Lagmannsretten kom i saken til at Sintef hadde erverv til formål, noe som medførte at institusjonen ble skattepliktig. Kjæremålsutvalget forkastet anken til Høyesterett.

Formålsvurderingen etter skatteloven § 2-32 første ledd beror på en *helhetsvurdering av virksomhetens art*, jfr. blant annet Veritas I-dommen. I denne helhetsvurdering er *alle aktiviteter* som skattesubjektet og tilhørende selskaper driver relevante, jfr. Veritas II-dommen.⁵ Dersom skattesubjektet driver virksomhet med flere formål, vil *hovedformål* være avgjørende.⁶

Rettspraksis viser at domstolene i helhetsvurderingen av skattesubjektets formål *legger vekt på en rekke momenter*. Tre av momentene vil her fremholdes som *hovedmomenter*, blant annet fordi momentene går igjen i *samlige rettsavgjørelser* som relaterer seg til formålsvurderingen etter § 2-32 første ledd. Hovedmomentene er fremholdt i Rt. 2003 s.861 (NKS II), hvor Høyesterett uttalte at:

”Når det skal foretas en bedømmelse av om et selskap har erverv til formål, skal det etter Høyesteretts praksis foretas en helhetsvurdering av det *vedtektsbestemte formål, selskapets oppbygning og den virksomhet som faktisk ble drevet* (min kursivering), jfr. blant annet Rt. 1985 s. 917” (premiss 25).

Rettspraksis viser at domstolene også ser hen til og legger vekt på *andre momenter*. Disse momentene vurderes imidlertid ikke like konsekvent eller systematisk som hovedmomentene,

⁴ Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål (utgis av Ligningsnevndenes Landsforbund).

⁵ Jfr. Zimmer, *Lærebok i skatterett*, side 414.

⁶ Jfr. NOU 1988:17, *Frivillige organisasjoner*, side 363 og Lignings-ABC (2006), *Skattefrie institusjoner*, i pkt. 2.1. Se også Gjems-Onstad, *Skatt, avgift og almennyttige institusjoner*, side 25 følgende, og *Norsk Bedriftsskatterett* på side 378.

og bærer følgelig preg av å være *støttemomenter* i helhetsvurderingen av skattesubjektets formål. Støttemomentene domstolene har vurdert er betydningen av *virksomhetens økonomiske resultat* (8.2.), betydningen av *kapitaloppbygging* (8.3.), hvordan inntekter *anskaffes* (8.4.), *utdelinger* fra skattesubjektet (8.5.), skattesubjektets *tilknytning til næringsinteresser* (8.6.) og *hensynet til konkurransesituasjonen* (8.6.).

Samtlige momenter er av pedagogiske og analytiske grunner vurdert separat i denne oppgaven, fordi dette er ansett å gi en best mulig helhetlig presentasjon av bestemmelsen. Det skal imidlertid *presiseres* at den rettslige vurderingen etter skatteloven § 2-32 første ledd i siste instans vil basere seg på *en skjønnsmessig helhetsvurdering*, hvor samtlige momenter er av betydning.⁷ Følgelig må man ha klart for seg at relevansen og vekten til de ulike momentene i praksis vil kunne variere ut fra de faktiske og juridiske forholdene i saken.

1.3 Bestemmelsens praktiske betydning

I dag er det mange institusjoner, foreninger og organisasjoner m.v. som nyter godt av skattefritaket som følger av skatteloven § 2-32 første ledd. Disse representerer en *stor heterogen gruppe* som blant annet inkluderer sosiale, kulturelle, humanitære, religiøse, politiske grupperinger m.v.

Tall fra Statistisk Sentralbyrå viser at ideelle organisasjoner utgjør en *vesentlig del av norsk økonomi*, noe som også underbygger skattereglenes praktiske betydning.⁸ I år 2000 hadde ideelle organisasjoner 53.000 sysselsatte, med en produksjon på 29,7 milliarder kroner.⁹ Antall sysselsatte har ligget stabilt i perioden 1990-2000, mens produksjonen i samme periode har økte med hele 42 %. Produksjonens relative størrelse av landets brutto nasjonalprodukt (BNP) har imidlertid gått ned i samme periode, fra en andel på 2,8 % i år 1990 mot 2 % i år 2000.

⁷ Samme Gjems-Onstad, *Skatt, avgift og almennyttige institusjoner*, side 36.

⁸ Det *forutsettes* at Statistisk Sentralbyrå's definisjon av ideelle organisasjoner er samsvarende med de skattesubjekt som faller inn under bestemmelsen i skatteloven § 2-32 første ledd.

⁹ Se Hansen, *Ideelle organisasjoner i nasjonalregnskapet*, side 5.

På grunn av det store mangfold som organisasjonene representerer kan det være vanskelig å si noe *generelt* om hvordan disse forholder seg til bestemmelsen i skatteloven § 2-32 første ledd; med andre ord hvordan bestemmelsen i praksis blir anvendt.

Mindre organisasjoner som har lite eller ingen midler i omløp vil i praksis sjelden føre regnskap, noe som gjør det vanskelig for skattemyndighetene å *holde oppsyn* slike organisasjoner. Om det i det hele tatt er hensiktsmessig å holde oppsyn med slike organisasjoner vil også være tvilsomt sett fra et samfunnsøkonomisk ståsted; det krever masse arbeid, og det vil være lite midler å hente. Som følge av dette vil organisasjonene i det alt vesentlige nyte av skattefriheten med *stilltiende aksept* fra skattemyndighetene.

For større organisasjonene er situasjonen imidlertid en ganske annen, noe som spesielt gjelder organisasjoner med høy omsetning. Etter regnskapsloven (lov nr.56/1998) § 1-2 heter det blant annet at *foreninger* som i ligningsåret har hatt eiendeler over 20 millioner kroner eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk *er regnskapspliktige*, jfr. første ledd nr. 9.

Skattemyndighetene holder nøye oppsikt med de større institusjonene og arbeider kontinuerlig med å vurdere om disse holder seg innenfor rammene av skattefritaksregelen i skatteloven § 2-32 første ledd, jfr. blant annet Utv. 2007 s.1465 (Sintef).

1.4 Enkelte terminologiske forklaringer

Ved utformingen av denne oppgave har det vært viktig å velge *en passende terminologi* ut fra oppgavens problemstilling og innhold for øvrig. Dette har stort sett har dette gått fint, men enkelte problematiske forhold har ikke vært til å unngå.

En første utfordring har vært å finne en passende *fellesbetegnelse* på de ulike institusjoner, organisasjoner og selskap m.v. som omfattes av regelen i skatteloven § 2-32 første ledd.

Bestemmelsen i skatteloven § 2-32 første ledd er i oppgaven referert til på flere ulike måter for å gi oppgaven et variert språk. Blant annet er bestemmelsen referert til som *fritaksbestemmelsen*, *skattelovens*

fritaksbestemmelse, vernebestemmelsen m.v. Tilsvarende karakteristik er også brukt om bestemmelsens forgjenger i skatteloven av 1911 § 26 første ledd bokstav k (§ 26 k).

I juridiske fremstillinger vil det ofte være naturlig å bruke begrepet *rettssubjekt* som en generell karakteristik på ulike juridiske subjekt. En slik terminologi er imidlertid ikke alltid treffende for skatterettslige problemstillinger, som for eksempel ved behandling av skatteloven § 2-32 første ledd. Bestemmelsen omfatter blant annet ikke fysiske personer og juridiske personer uten selvstendig skatteplikt som begge kan betegnes som rettssubjekt. Bruken av begrepet *rettssubjekt* vil følgelig kunne forårsake at oppgaven ble feiltolket.

I skatteretten kan begrepet *skattesubjekt* brukes som en fellesbetegnelse på rettssubjekt med selvstendig skatteplikt.¹⁰ En slik terminologi er langt mer presis i forhold til oppgavens problemstilling, og er følgelig også lagt til grunn i den videre fremstillingen. Den eneste klare ulempen, sett i sammenheng med skatteloven § 2-32 første ledd, er at dette begrepet omfatter fysiske personer, som tidligere nevnt ikke omfattes av bestemmelsen. Det skal følgelig presiseres at begrepet *skattesubjekt* i denne fremstillingen *ikke omfatter fysiske personer*.

Et annet terminologisk utfordring knytter seg til uttrykket *ideell virksomhet* som undertiden brukes i forskjellig betydning. I *snever forstand* kan uttrykket forstås *synonymt med ikke-økonomisk virksomhet*, for eksempel om de skattesubjekt som omfattes av skattefritaket i skatteloven § 2-32 første ledd. Andre ganger brukes uttrykket i *vid forstand*, noe som ofte er tilfellet ved den daglige bruken av uttrykket. En slik forståelsen refererer seg til ulike sider av uttrykket, som for eksempel hvilken aktivitetstype virksomheten driver (eks. humanitært arbeid) eller om virksomheter generelt sett av samfunnsmessig nytteverdi (eks. sosialt arbeid).

I denne videre fremstillingen vil uttrykket *ideell virksomhet* brukes i begge disse betydninger. I all hovedsak vil betydningen fremgå naturlig av den sammenheng uttrykket brukes, og i motsatt fall vil dette presiseres og utdypes særskilt.

¹⁰ Se blant annet Zimmer, *Lærebok*, side 410.

2 BESTEMMELSENS RETTSPOLITISKE BEGRUNNELSE

2.1 Innledning

Formålet med den *alminnelig skatteplikt* er å skaffe til veie penger til å finansiere det myndighetenes mange oppgave, som for eksempel vis veibygging, drive skoler og helsevesen m.v. Samtidig ligger det også et klart element av sosial omfordeling i skatteinstituttet.

Skatteloven § 2-32 første ledd er et *unntak* fra alminnelige skatteplikt som følger av hovedregelen i skatteloven § 2-2. Regelen er følgelig også et unntak fra det skatterettslige likhetsprinsipp, og for at bestemmelsen skal ha *legitimitet i samfunnet* må det derfor kunne kreves en *særskilt rettspolitisk begrunnelse* for regelen.

Den rettspolitiske begrunnelse må for det første bygge på hvilket formål lovgiver har hatt med bestemmelsen, altså hvilken rettsvirkning man har ønsket å oppnå med bestemmelsen (2.2). Samtidig vil det være av sentral betydning å ta for seg hvilke hensyn som bærer bestemmelsen, fordi det er disse gir uttrykk for hvilke avveininger som ligger bak at bare enkelte skal slippe generell å betale skatt (2.3). I tillegg kan det være hensiktsmessig å se hen til bestemmelsens bakgrunn, fordi denne kan være egnet til å kaste lys over bestemmelsen som kan bedre den helhetlige forståelsen av bestemmelsens rettspolitiske begrunnelse (2.1).

2.2 Bakgrunnen for bestemmelsen

Bestemmelsen i skatteloven § 2-32 første ledd har stått *nærmest uforandret* siden den ble vedtatt ved skattelovene¹¹ av 1911.¹² I forslag til ny skattelov ble mindre språklige endringer av regelen foretatt, utenat det var tilsiktet materielle endringer av regelen.¹³

¹¹ Se Skattelov for landet av 18. august Nr. 8. 1911 § 26 første ledd bokstav k og Skattelov for byene av 18. august Nr. 9. 1911 § 21 første ledd bokstav k.

¹² Se også Lov om Landkommunenes Skattevesen av 15. april Nr. 1. 1882 hadde lignende bestemmelse i § 25 bokstav h.

¹³ Jfr. Ot. prp. nr. 86 (1997-98) side 38-39. Se også Pekeberg, *Utv. 1997 s.1424*, på side 1426.

I forarbeidene til skatteloven av 1911 – Skattelovkomiteens Indstilling (SKI) av 1899 – finnes det *ingen særskilte uttalelser* som viser hva som var bakgrunnen for at fritaksbestemmelsen ble vedtatt. Heller ikke nyere forarbeider tar for seg bestemmelsens bakgrunn, og forklaringen må dermed søkes på alternativt grunnlag.

I mangel av andre holdepunkter kan det etter dette være fornuftig å ta utgangspunkt i de ulike skattesubjekt som faller inn under bestemmelsen, og se hen til om det historiske sett finnes relevante forhold ved disse som kan kaste lys over bestemmelsens bakgrunn.

Fritaksbestemmelsens utstrekning må baseres på de skattesubjektene som i 1911 ble bestemt omfattet av bestemmelsen. I SKI nevnes blant annet kirker, milde stiftelser, samt selskaper og innretninger uten *erhverv til formaal* som fritatt for skatteplikt (s.171).

I siste halvdel av 1800-tallet var det en *fremragende vekst i samfunnet*, en vekst alle de oppregnede skattesubjektene i SKI var del av. Spesielt fremtredende var imidlertid veksten for *frivillige organisasjoner og foreninger*, som fortsatt har et solid fotfeste i dagens samfunn.¹⁴ Røde Kors som ble stiftet allerede i 1865 er et godt eksempel på dette.

Organisasjonene vokste på tiden både i antall og i størrelse, hvor enkelte avholdsforeninger kunne ha opp mot 80.000 medlemmer.¹⁵ Foreninger ble spredd og man kunne se et aktivt engasjement i politiske bevegelser, religiøse stiftelser og idrettslag m.v. Det var følgelig en gjennomgående vilje til samfunnsdeltagelse både politisk og sosialt på 1800-tallet, og dette kan på mange måter vurderes som en ny historisk epoke.

Veksten i samfunnet og i organisasjonene ligger nært opp til vedtagelsen av skatteloven (1911), og det kan neppe være kontroversielt å hevde at dette har hatt en *direkte betydning* for utformingen av skattefritaksbestemmelsen slik vi i dag kjenner regel.

¹⁴ Om fremveksten av frivillige organisasjoner generelt se NOU 1988:17, *op. cit.*, side 41-54 (kap.3).

¹⁵ Jfr. NOU 1988:17, *op. cit.*, side 42.

Det skal også presiseres at samfunnet på slutten av 1800-tallet var lite utviklet på alle områder, som for eksempel infrastruktur og offentlige tjenester. Dette innebar at man på mange måter hadde et *særlig samfunnsmessig behov* for det arbeid de frivillige organisasjoner foretok seg.¹⁶ Dette fordret en offentlig stimulering i form av goder, noe som følgelig resulterte i et skattefritak.

2.3 Formålet med bestemmelsen

Ved vurderingen av bestemmelsens formål vil det være naturlig å ta utgangspunkt i det formål lovgiver har *uttalt at bestemmelsen skal ha*. Slike uttalelser kan fremgå direkte av *lovteksten*, jfr. plan- og bygningsloven (lov nr.77/1985) § 2, *lovens forarbeider* eller på annen *indirekte måte*.

Det finnes imidlertid *ingen* slike uttalelser relatert til bestemmelsen i skatteloven § 2-32 første ledd. Dette fremstår som en svakhet med lovverket, fordi formålsbetraktninger ville hatt gode grunner for seg. Dette gjelder spesielt når man ser hen til den omfangsrike rettspraksis som klart viser at bestemmelsen gjennom tiden har vært gjenstand for *atskillig tvil*.

Flere av de rettslige problemstillingene domstolene har stått overfor har kommet for en dag på grunn av *den gradvise samfunnsmessige utviklingen* som har funnet sted; en utvikling som har medført at man stadig har måtte reise spørsmål om bestemmelsens utstrekning.

Formålsbetraktninger er ofte av *prinsipiell karakter*, fordi slike betraktninger som regel har et overordnet mål som gjelder uavhengig av tid og sted. Av denne grunn ville man som rettsanvender antageligvis også være bedre stilt til å ta stilling til de stadig nye problemstillinger som har fulgt av den samfunnsmessige utviklingen.

Rettspraksis viser at domstolene har vært sparsommelige med å komme med generelle formålsbetraktninger i relasjon til skattelovens fritaksbestemmelse, antageligvis som en følge av lovgivers egen manglende vilje til å uttale seg. Én særlig uttalelse er imidlertid inntatt ved avgjørelsen i Rt. 1955 s.175 (Veritas I), hvor det fremgikk at:

¹⁶ Om frivillige organisasjoners samfunnsmessige betydning se NOU 1988:17, *op. cit.*, side 64-70 (kap.5).

”Dens øyemed (=formål, min presisering) er å frita for skatteplikt humanitære, almennyttige og selskapelige institusjoner, hvor samfunnsnyttige, sosiale eller kulturelle formål er de fremherskende” (s.181).

Rettens formulering er generell, og etterlater et inntrykk av at formålet med bestemmelsen har vært å *frita ideell virksomhet i vid forstand*. En slik forståelse er også fulgt opp i rettspraksis som har lagt til grunn at en rekke forskjellige former for ideell virksomhet aksepteres.

2.4 Bærende hensyn for bestemmelsen

Det er lite i skattelovene eller forarbeidene til disse som sier noe om hvilke hensyn som ligger til grunn for bestemmelsen.¹⁷ Man kan riktignok se *spor av* enkelte rimelighetsbetraktning, men disse er generelt sett for fragmentariske og uklare til at man kan utlede noe konkret fra dem.

Et eksempel kan gis fra SKI hvor det i drøftelsen av skattesubjekt uten *erhverv til formaal* ble fremholdt at det ville være *mindre rimelig* at kommuner med innretninger i fremmede distrikter skulle måtte pålegges å skatte for disse i andre distrikt, når de ville vært skattefrie i sitt eget distrikt (s.171).

I rettspraksis finnes det imidlertid flere avgjørelser som berører hensynene bak regelen, noe som vises av de ulike avveininger domstolene har foretatt ved anvendelsen av bestemmelsen i skatteloven § 2-32 første ledd.

Et hensyn som har vært trukket frem ved flere anledninger er hvilket *behov samfunnet har* for de ideelle organisasjoners arbeid og virksomhet for øvrig, jfr. blant annet Rt. 1955 s.175 (Veritas I) på side 182 og Rt. 1985 s.917 (NKS I) på side 922. Hensynet er myntet på et ønske og behov for å stimulere det frivillige initiativ og engasjement sett fra samfunnets side.¹⁸

¹⁷ Samme Gjems-Onstad, *Skatt, avgift og almennyttige institusjoner*, side 18.

¹⁸ Samme Pekeberg, *op. cit.*, på side 1426.

Skatteloven § 2-32 første ledd er undertiden betegnet som en *vernebestemmelse*. En slik betegnelse underbygger viktigheten av det samfunnsmessige behov for ideelle organisasjoner, da man ved regelen *å verne* organisasjonene fra den generelle skatteplikt.¹⁹

Et annet hensyn som har vært trukket frem i rettspraksis er *hensynet til konkurransesituasjonen*, jfr. Rt. 1991 s.705 (Veritas II) på side 712 og Utv. 2007 s.1465 (Sintef) på side 1479.²⁰ Hensynet innebærer at dersom et *skattefritaket virker urimelig* på konkurransesituasjonen bør dette trekke i retning av skatteplikt for skattesubjektet.²¹

Et tredje hensyn som synes vektlagt i rettspraksis er domstolene *ønske å hindre at de ideelle organisasjonene blir for sterke kommersialisert*, jfr. resultatet i Veritas II-dommen og Sintef-dommen.²² De skattesubjekt som nyter av skattefriheten vil som en naturlig konsekvens forsøke å holde seg innenfor lovbestemmelsen vilkår som gir den økonomiske fordel. En slik tilpasning står i utgangspunktet i kontrast til frie markedskrefter, noe som medfører at det vil ligge et latent press på grensene og rekkevidden av fritaksbestemmelsen. Domstolenes oppgave blir da å påse at skattesubjektene ikke presser grensene slik at den rettslige vurderingen etter bestemmelsen endres. En konsekvent håndhevelse av bestemmelsen vil følgelig gi en signaleffekt til markedet i forhold til hvor grensene for skattefritak begynner og slutter.

¹⁹ Samme Pekeberg, *op. cit.*, på side 1425.

²⁰ Se også Overligningsnemdas vedtak for Stiftelsen NN Tennissenter i inntektsåret 1994, hvor det ble lagt til grunn at det ikke var noen reell konkurranse på dette markedet.

²¹ Samme Zimmer, *Lærebok*, side 419.

²² Se også Pekeberg, *op. cit.*, på side 1426.

3 BESTEMMELSENS ANVENDELSESOMRÅDE

3.1 Kort presentasjon

Anvendelsesområdet til skatteloven § 2-32 første ledd beror *dels* på hvilke skattesubjekt som kan få fritak etter bestemmelsen og *dels* av hvilke skatter det gis fritak for (skatteobjekt). Dette kan også beskrives som bestemmelsens *subjektive* og *objektive utstrekning*, noe vi skal se nærmere på i det følgende.

3.2 Hvem som kan få fritak

Av skatteloven § 2-32 første ledd heter det at ”mild stiftelse, kirkesamfunn, menighet, selskap og innretning” som ikke har erverv til formål er fritatt for formues- og inntektsskatt.

Oppregningen viser at *fysiske personer* faller utenfor bestemmelsens ordlyd.²³ Det er heller ikke mulighet for fysiske personer å anføre at *deler av sin virksomhet* er allmenntilgitt og av denne grunn skattefri etter § 2-32 første ledd, jfr. Utv. III s.614 ORD (parselleier i kolonihage).

Etter hovedregelen i skatteloven § 2-2 er det bare *juridiske personer med selvstendig skatteplikt* som omfattes av skatteloven.²⁴ Dette innebærer at *deltagerlignende selskap* etter § 2-2 annet ledd faller utenfor skattefritaksregelen i § 2-32 første ledd.²⁵

Med deltagerlignende selskap forstås ansvarlige selskap (ANS), kommandittselskap (KS), indre selskap, partsrederier og andre selskap som omfattes av selskapsloven (lov nr.83/1985) § 1-1 første ledd, jfr. skatteloven § 2-2 annet ledd. Det skal i tillegg presiseres at selskapsloven § 1-1

²³ Se imidlertid skatteloven § 2-30 første ledd bokstav a som gir Kongen og hans familie fritak for skatteplikt.

²⁴ Jfr. Gjems-Onstad, *Skatt, avgift og allmenntilgitte institusjoner*, side 22 følgende, C.F. Michelet, *Skattefrie sammenslutninger*, side 40 og Lignings-ABC (2006), *op. cit.*, punkt 1.1.

²⁵ Se imidlertid Gjems-Onstad, *Norsk Bedriftsskatterett*, på side 370, hvor det hevdes at dette spørsmålet neppe kan ansees helt avklart. Påstanden er begrunnet på samme måte som Zimmer i Norsk Lovkommentar 2005, side 3004 note 100, hvor det fremholdes at ligningsmyndighetene har hevdet at KS og ANS *må anses skattefrie* dersom de *åpenbart* ikke kan gi overskudd, og mer må anses som redskaper for å gi deltakerne skattefradrag for bidrag til f.eks. samfunnshus gjennom fradrag for andel av selskapets underskudd.

første ledd *forutsetter økonomisk virksomhet*, noe som ytterligere begrunner at disse faller utenfor fritaksbestemmelsen i skatteloven § 2-32 første ledd.

Oppregningen i bestemmelsen er *ikke uttømmende* eller *begrensende* for skattesubjekt av samme *art eller type* som nevnt i bestemmelsen, jfr. Rt. 1928 s.402 (Amerikalinjens Sjømandsfond) på side 403 og Rt. 1955 s.175 (Veritas I) på side 181.²⁶ Dette innebærer for eksempel at religiøse trossamfunn på lik linje med *kirkesamfunn* og *menigheter*, kan nyte av skattefritaket i § 2-32 første ledd.

I det følgende skal vi se nærmere på hva som ligger i begrepene *mild stiftelse*, *innretning*, *stiftelse* og *selskap* slik de fremgår av fritaksbestemmelsen.

Betegnelsen *mild stiftelse* er stiftelser som deler ut penger eller yter tjenester til mottakere etter deres behov for økonomisk støtte, jfr. Grunnloven²⁷ 106 annet punktum, som bruker det samme uttrykket om stiftelser der virke i *gudligt eller velgjørende Oiemed*.²⁸

I avgjørelsen inntatt i Rt. 1933 s.1287 (Bergenske Pensjonsfond I) er samme synspunkt fremholdt, hvor Høyesterett fant at ”det karakteristiske ved en mild stiftelse er at den er av velgjørende art” (s.1288). Betegnelsen milde stiftelser brukes sjelden i dag, og omfattes vanligvis av begrepet stiftelse. Stiftelsens velgjørende art vil imidlertid kunne være av betydning ved vurderingen av skatteplikt etter skatteloven § 2-32 første ledd.

Rettspraksis viser at domstolene undertiden har funnet det problematisk skille *milde stiftelser* fra *innretninger*, noe som henger sammen med at stiftelser faller inn under begrepet innretning.²⁹ Grensen mellom milde stiftelser og innretninger er av denne grunn flytende. Som regel følger domstolene ved tvil den enkleste og sikreste løsningen med å karakterisere skattesubjektet som

²⁶ Jfr. også Gjems-Onstad, *Skatt, avgift og almennyttige institusjoner*, på side 28, hvor det hevdes at institusjonene som faller inn under § 26 k snarere må gå direkte frem av kjerneordene ikke erverv.

²⁷ Kongeriget Norges Grundlov av 17. mai 1814.

²⁸ Jfr. T.H. Aschehoug, *Norges nuværende Statsforfatning III*, side 293.

²⁹ Jfr. Rt. 1926 s.216 (Forening til motarbeidelse av omstreifervæsen).

en innretning, jfr. blant annet Rt. 1928 s.402 (Amerikalinjens Sjømandsfond).³⁰ I saken fremholdt førstvoterende at:

”Jeg finder det for min del ikke nødvendig å drøfte eller avgjøre om Amerikalinjens Sjømandsfond er at anskue som en mild stiftelse og saaledes berettiget til skattefritagelse efter byskatteloven §21, litra i (tidligere litra h). Jeg mener nemlig, at fondet *iethvertfald* (min kursivering) maa betragtes som en indretning som ikke har erhverv til formaal og saaledes til kommer skattefritagelsen efter samme paragrafs litra k (tidligere litra i)” (s.402).

Med begrepet *innretning* forstås normalt *stiftelser og foreninger* m.v. Rettspraksis viser at innretninger står for en betydelig del av den foreliggende rettspraksis relatert til skatteloven § 2-32 første ledd.

Med *stiftelse* forstås en ”formuesverdi som ved testament, gave eller annen rettslig disposisjon selvstendig er stilt til rådighet for et bestemt formål av ideell, humanitær, kulturell, sosial, utdanningsmessig, økonomisk eller annen art”, jfr. stiftelsesloven (lov nr.59/2001) § 2. Av bestemmelsens andre punktum fremgår det videre at en ”rettsdannelse som oppfyller vilkårene i første punktum, er en stiftelse etter denne lov, uavhengig av om den er betegnet som legat, institusjon, fond eller annet”.

Stiftelseslovens definisjon av begrepet *stiftelse* vil også ligge til grunn for forståelsen av begrepet i skatterettslig forstand. Det skal imidlertid presiseres at stiftelsesloven ikke skjelner mellom *alminnelige stiftelser* og *næringsdrivende stiftelser*, jfr. lovens § 4, og det er selvsagt bare de alminnelige stiftelsene som kan faller inn under skatteloven § 2-32 første ledd.

Med *selskap* forstås det etter skatteloven § 2-32 første ledd *bare* selskap med *selvstendig skatteplikt* etter skatteloven § 2-2 første ledd. Etter norsk rett er det heller ikke mulig til å ”finne på” andre selskapsformer enn dem som uttrykkelig er fastsatt i lov, jfr. blant annet selskapsloven og aksjeselskapsloven (lov nr.44/1997)/allmennaksjeselskapsloven (lov nr.45/1997).

³⁰ Se også Rt. 1939 s.285, hvor et legat som var opprettet til fordel for medlemmene av en slekt ble fritatt fra skatteplikt som en *innretning*.

Et selskap er et *avtalebasert rettsforhold* normalt med minst to parter om utøvelse og drift av en virksomhet. Selskapets formål vil i praksis kunne variere, men i relasjon til skatteloven § 2-32 første ledd er naturligvis bare selskap med et ikke-økonomisk formål som er aktuelle.

Det er *næringslovgivningen* som til enhver tid bestemmer hva slags virksomhet som kan drives i enkelte selskapsformer, men i alminnelighet har stifterne *valgfrihet* til selv å bestemme dette. Enkelte selskapsformer har imidlertid presumsjonen for seg for å drive bestemte former; eksempelvis presumeres det at aksjeselskap har et økonomisk formål med mindre annet er uttrykkelig fastslått i selskapets vedtekter har et ikke-økonomisk formål.

Skatteloven § 2-32 første ledd fremstår som tilsynelatende nøytral i forhold til hvilke skattesubjekt som etter bestemmelsen kan få fritak for skatteplikt. Som vi senere skal se nærmere på finnes det imidlertid spesielle forhold ved organisasjonsformen (7.2.) og organisasjonsstrukturen (9.2.) som i praksis kan medføre at to skattesubjekt etter bestemmelsen vurderes forskjellig.

3.3 Hva det gis fritak for

Skatteloven § 2-32 første ledd gir fritak for *formues- og inntektskatt*. Disse postene beskattes normal etter skattelovens regler, og karakteriseres undertiden som det *skatteobjekt* som finnes på skattesubjektets hånd.³¹

Med *formuesskatt* menes *skatt på skattesubjektets nettoformue*. Denne fastsettes 1. januar i ligningsåret til *omsetningsverdien* av skattyterens eiendeler med økonomisk verdi (bruttoformue), *fratrullet gjeld* skattyteren hefter for, jfr. skatteloven § 4-1 første ledd. Skattepliktige bruttoformue omfatter de fleste former for eiendeler som fast eiendom, løsøre, fordringer m.v.

Aksjeselskap og allmennaksjeselskap er *særskilt fritatt* for formuesskatt, jfr. skatteloven § 2-32 første ledd bokstav a. Det samme gjelder *andre selskap* etter skatteloven § 2-2 annet ledd.

³¹ Se Michelet, *op. cit.*, side 19.

Verdiene beskattes i disse tilfeller på aksjonærens/andelseierens hender, med mindre disse også skulle være selskaper.

Med *inntektsskatt* forstås *skattesubjektets samlede virksomhetsinntekt* til stat, kommune og fylkeskommune. I det norske skattesystem inngår to ulike inntektsskatter, som er skatt på alminnelig inntekt og toppskatt. Det er bare fysiske personer som betaler toppskatt, noe som innebærer at juridiske personer utelukkende betaler alminnelig skatt på sine inntekter. Juridiske personer har imidlertid høyere satser på andre skatter og avgifter, for eksempel trygdeavgiften.

Skatt på alminnelig inntekt er den skatt man må betale for *nettoinntekten*. Det vil si differansen mellom bruttoinntekter (jfr. skattelovens kap.5), gjeldsrenter og eventuelle utgifter som kommer til fradrag (jfr. skatteloven kap.6) av inntekten i kalenderåret. Alminnelig skatt har de senere år hatt en flat skattesats på 28 %.

Både formues- og inntektsskatten lignede i henhold til skattelovens regler, samt de årlige skattevedtak i Stortinget og kommunestyret, og *innkreves sammen*. I tillegg til disse skattene finnes det også andre særlige skatter og avgifter, som for eksempel merverdiavgift og arbeidsgiveravgift er de mest sentrale.

Merverdiavgiften er en avgift som skal betales til staten på omsetning av varer og en lang rekke tjenester i alle ledd av omsetningskjeden, jfr. merverdiavgiftloven (lov nr.66/1969) § 13, og utgjør i dag et tillegg på 25 % i varen eller tjenestens pris. Merverdiavgiften er den største avgiften i det norske skatte- og avgiftssystem.

Arbeidsgiveravgiften er en avgift som arbeidsgivere plikter å betale som del av finansieringen av folketrygden, jfr. folketrygdloven (lov nr.19/1997) § 23-2. Avgiften beregnes i prosent av arbeidstakerens bruttolønn eller annen godtgjørelse foruten virksomhetsinntekter.

Merverdiavgiften og arbeidsgiveravgiften utgjør en meget stor del av statens inntekter, og i lys av skattefritaksbestemmelsen i skatteloven § 2-32 første ledd kan det reises spørsmål om ikke de ideelle organisasjoner *også* burde slippe også disse avgiftspostene. Dette skattepolitiske

spørsmål har imidlertid ingen enkel løsning, og det ser heller ikke ut som at dette vil komme opp med det første på den politiske agenda.

4 VILKÅR FOR SKATTEFRIHET: ”...SOM IKKE HAR ERVERV TIL FORMÅL”

4.1 Overblikk

Skatteloven § 2-32 første ledd gir enkelte skattesubjekt *som ikke har erverv til formål* fritak for skatteplikt på sine inntekter og formue. Uttrykket *erverv til formål* er et enkelt uttrykk, som tilsynelatende ikke byr på de største tolkningsmessige utfordringene. Rettspraksis viser imidlertid at det finnes en rekke *problematiske grensetilfeller* som har ført til at domstolene har avsagt mange rettsavgjørelser i relasjon til skatteloven § 2-32 første ledd.

Spørsmålet om skattesubjektet har et ikke ervervsmessig formål beror etter rettspraksis på en *konkret helhetsvurdering* basert på en ulike momenter. Som vist i oppgavens punkt 1.2. kan det sondres mellom *hovedmomenter* som skal vurderes og *støttemomenter* som kan vurderes. For nærmere fremstilling av de ulike momenter vises det til oppgavens kap.5-8.

I det følgende skal vi se nærmere på hva som ligger i uttrykket *erverv til formål*, og hvilke vurderinger som følger av dette uttrykk. Dette innebærer for *det første* at man må ta stilling til formåls- og ervervsbegrepet, samt å se hen til hva domstolene for øvrig har lagt i uttrykket (4.2.). For *det andre* må man ta stilling til hvordan uttrykket skal vurderes dersom skattesubjektet driver virksomhet med *flere formål* (4.3.). For *det tredje* må man ta stilling til de skattemessige konsekvenser vurderingen av uttrykket har (4.4.).

4.2 Virksomhetens formål

Formålsbegrep i skatteloven § 2-32 første ledd er etter gjeldende rett ikke helt avklart.³² Begrepet *formål* sikter etter vanlig språklig forståelse til en bestemt *målsetning* eller *resultat* som man ønsker å oppnå ved utførelsen av en handling eller aktivitet.³³ En slik forståelsen må også kunne legges til grunn for den skattemessige betydningen av formålsbegrepet.

Virksomhetens formål skal etter skatteloven § 2-32 første ledd *ikke være ervervsmessig*, noe som innebærer at virksomheten ikke er egnet til å tjene ervervsmessige interesser.³⁴ Dette kan også formuleres som at virksomheten objektivt sett er et *tjenelig instrument til ervervsmessig formål*, jfr. Rt. 2003 s.861 (NKS II).³⁵ Det primære formålet med aktiviteten må folgelig være å realisere et eller annet ikke-økonomisk formål.³⁶

Ervervsbegrepet i § 2-32 første ledd omfatter etter rettspraksis to typetilfeller.³⁷ For det *første* omfatter begrepet virksomhet som er et tjenelig middel til å gi *skattesubjektet selv* en økonomisk fordel, jfr. blant annet Rt.1991 s.705 (Veritas II). For det *andre* omfatter ervervsbegrepet også virksomhet som har til formål å fremme *andres inntektserverv*, jfr. blant annet Rt. 1927 s.869 (Jessenløkken boligselskap).³⁸

³² Jfr. NOU 1988:17, *op. cit.*, side 362. Se også Gjems-Onstad, *Skatt, avgift og skattefrie sammenslutninger*, side 23 og *Norsk Bedriftsskatterett*, side 371.

³³ Jfr. Michelet, *op. cit.*, side 25, som hevder at formålsbegrepet i relasjon fritaksbestemmelsen også sikter til sammenslutningens virksomhet. Se også Gjems-Onstad, *Norsk Bedriftsskatterett*, side 371-372, som illegger formålsbegrepet en subjektiv og objektiv betydning.

³⁴ Jfr. Gjems-Onstad, *Skatt, avgift og skattefrie sammenslutninger*, side 27.

³⁵ Samme Gjems-Onstad, *Norsk Bedriftsskatterett*, side 372 og NOU 1988:17, *op. cit.*, side 362.

³⁶ Jfr. Gjems-Onstad m.fl., *Skattefria Institutioner*, side 91.

³⁷ Se blant annet vedtak av likningsnemda i Oslo kommune (ref. 04/080854-4), hvor det i det fremhevet at Sparebankstiftelsen DnB NOR ASA ikke søkte å gi seg selv eller andre økonomiske fordeler. Stiftelsen ble etter dette fritatt skatteplikt etter § 2-32 første ledd, til tross for at likningsnemda fant at virksomhetens hovedformål var å forvalte aksjer og utøve et langsiktig og stabilt eierskap i DnB NOR Sparebank ASA.

³⁸ Jfr også Rt. 1982 s.491 (Isberg) og Rt. 1961 s.361 (Export-Import). Se imidlertid også Rt. 1926 s.985 (Bondelaget i Nidaros), som la til grunn at ungdomslag ikke var skattepliktig selv om de drev inntektsgivende virksomhet. Avgjørelsen førte til lovendring i 1927, hvor det ble tatt inn et annet ledd tilsvarende skatteloven § 2-32 første ledd i skattelovene av 1911.

Se også Rt. 1939 s.724 (Telefonforening), hvor en telefonforening forgieves påberopte seg fritak fra skatteplikt. Høyesterett fant at formålet til foreningen var av *privatøkonomisk karakter*, og dermed var økonomisk virksomhet.

Saken gjaldt et boligselskap som hadde til formål å skaffe andelseiere bolig. Boligselskapet ble ansett skattepliktig, hvorefter Høyesterett sluttet seg til byrettens dissenterende dommer som uttalte at: "...man kan neppe se bort fra, at hensigten med sammenslutningen i virkeligheten er at skaffe de enkelte deltagere leilighet, altsaa et formaal av privat økonomisk art." (s.871).

Avgjørelsen viser at det sentrale ved vurderingen av andres inntektserverv er om virksomheten fremmer *konkrete* privatøkonomiske interesser. Dette står i motsetning til organisasjoner som fremmer *generelle interesser* som er antatt skattefrie etter skatteloven § 2-32 første ledd.³⁹ Dette kan for eksempel være organisasjoner som fremmer generelle *forbrukerinteresser*, samt generelle *nærings- eller standsinteresser*, som for eksempel fagforeninger, arbeidsgiverforeninger m.v.⁴⁰

I rettspraksis er det videre fastslått at *overskudd ikke er en forutsetning* for at skattesubjektet kan anses å ha erverv til formål, jfr. Rt. 1938 s.215 (Bergensk Pensjonsfond II).⁴¹ I saken uttalte førstvoterende, med tilslutning fra de øvrige dommere at:

"Jeg antar at det begrepsmessig ikke kan fordres at en virksomhet må ta sikte på å gi overskudd for å karakteriseres som havende erhverv til formål. Det må komme an på virksomhetens eget innhold..." (s.217)

Det skal imidlertid *presiseres* at dersom skattesubjektet faktisk går med overskudd, vil dette kunne trekke i retning av at virksomheten er ervervsmessig.⁴²

Avgjørelsen inntatt i Rt. 1985 s.917 (NKS I) inneholder uttalelser fra Høyesterett som nærmere beskriver hva som ligger i uttrykket "erverv til formål". Her ble det fremholdt at:

³⁹ Jfr. Rt. 1949 s.886 (leieboerkredittlag), hvor en leieboerforening ble ansett ikke å ha erverv til formål. Foreningen hadde som formål å gi "hjelp og støtte for økonomisk mindre velstillede mennesker" ved anskaffelse av tjenelige boliger.

I Utv. 1983 s.802b, hvor Skattedirektoratet antok at "den virksomhet Z industriselskap A/S driver er av generell næringspolitisk karakter og at den derfor ikke kan sies å ha erverv til formål."

⁴⁰ Jfr. NOU 1988:17, *op. cit.*, side 363. Se også Gjems-Onstad, *Norske Bedriftsskatterett*, side 373-375.

Se Rt. 1926 s.262 (Aalesund arbeiderforening) hvor en arbeiderforening ble fritatt for skatteplikt. Se også Rt. 1950 s.402, hvor et fagforbund ble ansett å falle inn under byskatteloven § 21 litra k (s.406).

⁴¹ Samme Gjems-Onstad, *Skatt, avgift og almenntilretteleggende institusjoner*, side 29.

⁴² Om betydningen av skattesubjektets økonomiske resultat vises til oppgavens punkt 8.2.

”Spørsmålet er følgelig om den økonomiske virksomhet Ernst G. Mortensens Stiftelse driver, har erverv til formål, det vil si om *den tar sikte på å skape økonomiske verdier i skatteloven forstand* (min kursivering)”. (s.920).

Førstvoterende presiserte videre at *det avgjørende* etter bestemmelsen ikke var om virksomheten ble drevet *mot vederlag* slik tidligere instanser uriktig hadde lagt til grunn. Presiseringen av uttrykket er generelt utformet, men gir likefullt noen holdepunkt for å bestemme hva som ligger i uttrykket.

Det *første* som er verdt å merke seg er at det bare er økonomiske verdier i *skattelovens forstand* som er relevant etter skatteloven § 2-32 første ledd. Dette innebærer at man må forholde seg til hva som til enhver tid er av økonomisk verdi etter skattelovens regler. Disse reglene er imidlertid så generelle og altomfattende, at det i realiteten ikke er mye er stort som faller utenfor loven.

Et *annet* forhold ved Høyesteretts uttalelse som er verdt å merke seg er at det bare er økonomiske verdier som er *tatt sikte på å bli skapt* som skal vurderes.⁴³ En slik betraktning har gode grunner for seg fordi det er slike økonomiske verdier som best gir uttrykk for virksomhetens faktiske formål.

På den annen side synes det ikke naturlig å ta Høyesteretts uttalelse helt på ordet; *utilsiktede økonomiske verdier* kan i særlige tilfeller kunne tale for et økonomisk formål. Dersom en ikke-økonomisk virksomhet plutselig genererer virksomhetsinntekter vil dette selvsagt kunne betraktes som økonomisk virksomhet, selv om dette ikke var hensikten med virksomheten. Her vil den *faktiske virksomheten* være avgjørende.

⁴³ I samme retning trekker Michelet, *op. cit.*, side 52.

4.3 Skattesubjekt med flere formål

Undertiden viser det seg at skattesubjekt driver virksomhet med *flere sammensatte formål*, jfr. blant annet Rt. 1982 s.491 (Isberg). Den rettslige formålsvurderingen kan i slike tilfeller bli vanskelige, fordi man da må ta særskilt stilling til de enkelte deler av virksomheten, samt å vurdere konkret hvilket formål disse støtter opp under.

Etter gjeldende rett er det antatt at *hovedformålet* er avgjørende for vurderingen etter skatteloven § 2-32 første ledd, dersom skattesubjektet driver virksomhet med flere formål, jfr. blant annet Rt. 1985 s.917 (NKS I).⁴⁴ I saken kom Høyesterett etter en samlet vurdering til at *stiftelsens hovedformål* gikk ut på undervisning (s.922).

Samme betraktning er lagt til grunn i lagmannsrettsavgjørelsen inntatt i Utv. 2007 s.1465 (Sintef), som baserte sin oppfatning på Høyesterettsavgjørelsens inntatt i Rt. 1982 s.491 (Isberg) og Rt. 1991 s.705 (Veritas II).⁴⁵

De refererte avgjørelsene uttaler seg *ikke direkte* om et hovedformål, men rettens karakteristikker og vurderinger må likefullt kunne tas til inntekt for en slik betraktning. At Høyesterett i sakene ikke direkte uttalte seg om et hovedformål, er også grunnen til at lagmannsretten i Sintef-dommen *antok* at hovedformålet var det avgjørende.

I Isberg-dommen gjaldt saken spørsmål om skatteplikt for et fond med et sammensatt formål.. Det *sentrale* spørsmålet for Høyesterett var å bestemme om det *vesentlige formål* var av økonomisk eller ikke-økonomisk karakter (s.493). Uttrykket *vesentlig formål* sikter på samme måte som et hovedformål, til den eller de deler av virksomheten som står for over 50 % av driften. Dette viser seg også av Veritas II-dommen hvor førstvoterende fremholdt at:

⁴⁴ Jfr. NOU 1988:17, *op. cit.*, side 364 og Pekeberg, *op. cit.*, side 1431. Se også Gjems-Onstad, *Norsk Bedriftsskatterett*, side 379, som fremhever at det *vesentlige formål er avgjørende*, noe han på bakgrunn av rettspraksis formulerer som en hovedformålsbetraktning. Se også Zimmer, *Lærebok*, side 412, som fremhever at det *vesentlig formål* er avgjørende. Annerledes og uriktig, se Michelet, *op. cit.*, side 33, som hevder at løsningen i tilfellet sammenslutningen har flere separate formål må være at de enkelte formål bedømmes *isolert*. I BFU 26/03, ble det vist til at stiftelsens *overordnede formål* var ikke-ervervsmessig.

⁴⁵ Samme Gjems-Onstad, *Norsk Bedriftsskatterett*, side 379.

”Ved den samlede vurdering er det etter min mening av sentral betydning å se endringene i kjerneaktivitetenes relative andel av Veritas’ virksomhet. Mens ”det alt overveiende del” av Veritas’ inntekter i 1950 fulgte av ”selve realisasjonen av det ikke ervervmessige, almennyttige formål”, utgjorde denne delen av virksomheten i 1981 ikke mer enn 43 prosent av omsetningen.” (s.711-712).

Høyesterett fant etter dette at kjerneaktivitetene ikke lenger *dominerte* institusjonen på samme måte som tidligere, og at institusjonen dermed hadde fått en *annen karakter* enn den hadde i 1950 (s.712). Dette medførte at institusjonen ble pålagt skatteplikt.

4.4 Skattemessige konsekvenser

Bestemmelsen i skatteloven § 2-32 første ledd gir de skattesubjekt som faller inn under bestemmelsen *full skattefrihet*. Som vist i oppgavens punkt 4.3 skal legge *avgjørende vekt* på skattesubjektets hovedformål, og i det følgende skal vi se nærmere på hvilke skattemessige konsekvenser en slik betraktning gir.

Hovedformålsbetraktningen innebærer at virksomhetens *dominerende* formål skal legges til grunn for den skattemessige vurderingen i skatteloven § 2-32 første ledd. Dette innebærer at man legger *et hovedformål* til grunn for hele virksomheten uansett hvor stort størrelsesforhold det er mellom ulike deler av virksomheten. Dersom hovedformålet blir bestemt å være ikke-økonomisk vil skattesubjektet få full skattefrihet etter § 2-32 første ledd, mens dersom hovedformålet er økonomisk vil man falle tilbake på skattelovens hovedregel om full skatteplikt.

En slik hovedformålsbetraktning innebærer med andre ord at det ikke er mulig å foreta noen *forholdsmessig beskatning* av de skattesubjektets inntekter, alt etter om disse vurderes som økonomiske eller ikke-økonomiske.⁴⁶ Dette følger også uttrykkelig av Rt. 1991 s.705 (Veritas II), hvor Høyesterett uttalte at:

⁴⁶ Jfr. Gjems-Onstad m.fl., *Skattefria institusjoner*, side 197.

”Det følger – slik jeg ser det – direkte av lovbestemmelsens ordlyd at vurderingen av om det foreligger skatteplikt etter første ledd, må omfatte institusjonens *samlede virksomhet* (min kursivering). Det er etter min mening intet grunnlag for – slik Veritas prinsipalt har anført – å unnta fra vurderingen de deler av virksomheten som eventuelt ville være skattepliktige etter annet ledd.” (s.710).

Den skattemessige konsekvensen av hovedformålsbetraktningen har åpenbart en del fordeler og ulemper ved seg. En *ulempe* vil naturligvis være at klart ikke-økonomisk virksomhet, som loven etter fritaksbestemmelsen uttrykkelig har ønsket å verne fra beskatning, vil kunne være skattepliktig i sin helhet dersom man finner at skattesubjektet har økonomisk virksomhet som formål. Dette kan sette en demper på personer giverglede til ideelle organisasjoner.

På den annen side vil hovedformålsbetraktning kunne *hindre misbruk* av skattefritaksregelen, blant annet i tilfeller hvor noen *utgir seg for* å drive ideell virksomhet. Samtidig vil en slik betraktning gi en samfunnsøkonomisk besparelse ettersom at skattemyndighetene slipper å bruke store ressurser på å ta stilling til hvilke deler av en virksomhet skal vært skattepliktig.

5 DET VEDTEKTSBESTEMTE FORMÅL

5.1 Innledning

Et av de tre hovedmomentene domstolene tar stilling til og legger vekt på i vurderingen av skattesubjektets formål etter skatteloven § 2-32 første ledd er *det vedtektsbestemte formål*, jfr. blant annet Rt. 2003 s.861 (NKS II). Det vedtektsbestemte formål utledes av skattesubjektets vedtekter, og er således en *snevrere formålsvurdering* enn vurderingen av *virksomhetens formål* som vist i oppgavens punkt 4.2.

I eldre rettspraksis ble det vedtektsbestemte formål formulert som *institusjonens formål*, jfr. blant annet Rt. 1955 s.175 (Veritas I). Uttrykkene er språklig sett et forskjellig innhold, hvorpå institusjonens formål har et *vidt innhold* uten bestemte grenser for hvor formålet kan utledes fra.

Dette vises også av vurderinger i rettspraksis, jfr. Veritas I-dommen, hvor Høyesterett utledet *institusjonens formål* fra flere kilder enn vedtektene, som blant annet sjødyktighetsloven⁴⁷ og en skriftlig uttalelse.

Ved vurderingen av det vedtektsbestemte formål er det i dag vanlig å utlede dette utelukkende fra skattesubjektets vedtekter. Rettspraksis viser imidlertid at skattesubjektets formål også kan utledes fra *andre kilder*, jfr. blant annet Utv. 2007 s.1465 (Sintef). Formålsvurderingen er følgelig ikke forskjellig i de to tilfellene, men den *metodiske* fremgangsmåten er endret. I senere år har man blitt mer presise i vurderingen, hvoretter det er vanlig å oppdele vurderingen.

I det følgende skal vi se nærmere på hvordan det vedtektsbestemte formål *fastlegges* (5.2), når og i hvilken grad formålet kan *utledes av andre kilder* (5.3) og betydning av at vedtekter *endres* (5.4).

5.2 Fastleggelsen av det vedtektsbestemte formål

Det vedtektsbestemte formål fremgår av skattesubjektets vedtekter som må *fortolkes*, jfr. Utv. 2007 s.1465 (Sintef). Det avgjørende for vurderingen av momentet er å bestemme hvilket formål vedtektene *samlet sett gir uttrykk for*. Enkeltstående bestemmelser vil av denne grunn ikke nødvendigvis være avgjørende.

Begrepet *vedtekter* er ikke definert i skatteloven, men det er vanlig å forstå begrepet som en betegnelse på enkelte sammenslutningers *interne lover og regler*, som normalt utgjøre en del av sammenslutningens stiftelsesgrunnlag.

Av de skattesubjekt som kan omfattes av skatteloven § 2-32 første ledd er det bare aksjeselskap, allmennaksjeselskap og stiftelser som er *pålagt ved lov* å ha vedtekter, jfr. henholdsvis asl./asal. § 2-2 og stiftelsesloven § 10. Dette innebærer som et generelt utgangspunkt at vurderingen av det vedtektsbestemte formål bare gjelder for slike organisasjonsformer.

⁴⁷ Lov om Statskontrol med Skibes Sjødygtighed m.v. av 9. juni. Nr. 7. 1903.

Etter stiftelsesloven § 2 første punktum fremgår det at en stiftelse *opprettes* ved testament, gavebrev eller andre rettslige disposisjoner. I praksis viser det seg at vedtektene undertiden fremgår av den rettlige disposisjonen som er valgt som stiftelsesgrunnlag, jfr. blant annet Rt. 1982 s.491 (Isberg), hvor vedtektene fremgikk av et gavebrev.

I stiftelsesloven § 2 annet punktum heter det videre ”andre rettsdannelser som fyller vilkårene i første punktum, er en stiftelse etter loven, uavhengig av om den er betegnet som legat, institusjon, fond eller annet”. Bestemmelsen utvider med dette lovens anvendelsesområde, noe som medfører at også andre rettsdannelser i praksis vil være pålagte å ha vedtekter.

Ved tolkningen av skattesubjektets vedtekter er det naturlig å ta utgangspunkt i de *bestemmelser som angir formålet*, jfr. Sintef-dommen på side 1471. Som regel vil vedtektene inneholde *egne formålsbestemmelser*, jfr. blant annet Rt. 1955 s.175 (Veritas I). I saken tok byretten, som Høyesterett i det alt vesentlige sluttet seg til, utgangspunkt i Veritas formålsparagraf. Her fremgikk det at:

”Det norske Veritas’ formål er å tilveiebringe en pålitelig og ensartet klassifikasjon av skip, å virke for sikkerhet til sjøs og å fremme rasjonell sjøforsikring.” (s.179).

I noen tilfeller inneholder vedtektene imidlertid ikke egne formålsbestemmelser, og formålet må da utledes av *andre bestemmelser* som på en eller annen måte angir eller tilkjennegir formålet, jfr. blant annet Rt. 1985 s.917 (NKS I). I saken fremgikk stiftelsens formål av vedtektenes *sentrale bestemmelse* som ble referert på dommens side 920:

”Stiftelsens formål er at Norsk Korrespondanseskole skal bevares, utvikles og drives til beste for samfunnet som undervisnings- og kulturinstitusjon, og dermed videreføre grunnleggerens idé: at alle i vårt samfunn skal gis muligheter for utdanning og personlig utvikling. Stiftelsen skal virke for dette ved å gi tilbud om undervisning og beslektet kulturaktiviteter i hensiktsmessige former.”

Formålsbestemmelsen viser at skattesubjektene ofte bruker ”store ord” av overordnet betydning når de angir virksomhetens formål. I rettspraksis vil domstolene i slike tilfeller foreta en *presiserende fortolkning* av virksomhetens formål. Dette ble også tilfellet i NKS I-dommen,

hvor Høyesterett etter en samlet vurdering fant at stiftelsens hovedformål gikk ut på *undervisning* (s.922).

Det er også av betydning for vurderingen av det vedtektsbestemte formål, om vedtektene språklig sett *utelukker* at skattesubjektet har et økonomisk formål, jfr. Sintef-dommen, hvor det heter at:

”Lagmannsretten konstaterer at det verken i formålsbestemmelsen eller i oppløsningsbestemmelsen er *noe som direkte utelukker* (min kursivering) at stiftelsen kan ha erverv til formål eller at midlene ved oppløsning kan tilfalle selskaper eller institusjoner som har erverv til formål” (s.1472).

Bakgrunnen for at det ikke finnes en konsekvent praksis for angivelsen av virksomhetens formål i skattesubjektets vedtekter henger sammen med at særlovene har ulike krav til hva som skal angis i vedtektene.

I asl./asal. § 2-2 er det blant annet minstekrav at *selskapets virksomhet* skal angis, jfr. første ledd nr. 3. Mistekravet trekker langt i retning av å være en angivelse av virksomhetens formål, men denne må etter ordlyden ikke spesifiseres. Vedtektenes angivelse av skattesubjektets virksomhet vil på den annen side danne et godt grunnlag for å utlede virksomhetens formål.

I stiftelsesloven § 10 første ledd bokstav b er det et minstekrav at *virksomhetens formål* skal angis. Dette gjør vurderingen av det vedtektsbestemte formål enklere for stiftelser, enn hva tilfellet kan være for aksjeselskap og allmennaksjeselskap.

5.3 Slutninger fra andre kilder

Den foreliggende rettspraksis viser at domstolene i enkelte saker har *supplert* vurderingen av *det vedtektsbestemte formål* med formålsbetraktninger fra andre kilder. Dette viser at vedtektene ikke er eneste relevante kilde for vurderingen av skattesubjektets formål.

Det presiseres imidlertid at domstolene bare har trukket inn formålsvurderinger fra andre kilder i saker hvor de også har hatt vedtekter å forholde seg til, noe som innebærer at alternative kilder *ikke* kan brukes på *selvstendig grunnlag*.

Rettspraksis har ikke oppsatt bestemte rammer for *hvilke kilder* som kan angi formålet, noe som langt på vei gir uttrykk for en liberal domstolspraksis på dette området. Dette henger antageligvis sammen med at den supplerende kildebruken forenkler formålsvurderingen.

Domstolenes supplerende av formålsbetraktninger fra andre kilder er i all hovedsak hentet fra *skriftelige kilder*, men det finnes også eksempler hvor *muntlige kilder* har vært brukt, jfr. Rt. 1985 s.917 (NKS I). Høyesterett la i saken vekt på en muntlig uttalelse gjort under bevisopptak av ekspedisjonssjefen i Kirke- og undervisningsdepartementets (s.921).

I avgjørelsen inntatt i Rt. 1955 s.175 (Veritas I) la retten i helhetsvurderingen blant annet vekt på en *uttalelse gjort ved brev* fra Industri-, Håndverk- og Skipsfartsdepartementet ved Sjøfartsavdelingen til Oslo ligningsvesen om Det Norske Veritas. Av brevet fremgikk det at:

”...Det Norske Veritas er tillagt funksjoner som det ville ha vært naturlig å benytte offentlige institusjoner og tjenestemenn til å utføre og at institusjonen derfor nærmest må betrakte som et ledd i den offentlige kontroll med skips sjødyktighet og som sådan som en halvoffentlig bedrift.” (s.182).

I en annen avgjørelse inntatt i Rt. 1982 s.491 (Isberg) fremholdt førstvoterende i relasjon til spørsmålet om skatteplikt etter skatteloven av 1911 § 26 k at:

”Jeg finner det etter dette nødvendig å gjennomgå de bestemmelser som kan ha betydning i denne forbindelse i de *dokumenter og avtaler* (min kursivering) som har tilknytning til gavebrevet. Disse

bestemmelser må så sammenholdes med måten de er praktisert på, og som følger av Isberg's Bilforretning A/S *regnskaper* (min kursivering).” (s.494).

Høyesteretts formulering i saken viser klart hvilket *bredt utgangspunkt* domstolene tar ved formålsvurderingen, da de statuerte at alle dokument og privatrettslige avtaler med tilknytning gavebrevet kan ha relevans for helhetsvurderingen av virksomhetens formål. Samtidig trekker førstvoterende også frem betydningen av regnskaper.

Domstolenes liberale bruk av alternative kilder til belysning av virksomhetens formål er også fulgt opp ved avgjørelsen inntatt i Rt. 1991 s.705 (Veritas II). Høyesterett la i saken vekt på Det Norske Veritas' planer for perioden 1979-83 som var beskrevet i en *125-års jubileumsbok for Veritas* (s.712).

Frostating lagmannrett la i Utv. 2007 s.1465 (Sintef) tilsvarende vekt på Sintefgruppens utviklingsplan for årene 2002-2003. Etter en konkret vurdering satt lagmannsretten igjen med et bestemt inntrykk av at hovedvekten i Sintefs virksomhet ble lagt på *vekst og økonomisk fremgang snarere enn stiftelsens ideelle formål* (s.1474). Retten fant også tilsvarende tendenser ved gjennomgang av stiftelsens årsrapporter.

5.4 Betydningen av at vedtekter endres

Mange av sakene som relaterer seg til skattefritaksbestemmelsen har vært versert for domstolene over en årrekke. I enkelte saker har skattesubjektene endret sine vedtekter før skattesakene har blitt rettskraftig avgjort, og spørsmålet i det videre er om slik *tilpasning* får betydning for formålsvurderingen etter skatteloven § 2-32 første ledd.

Twistebehandling av skattesaker har som regel sitt opphav i et påstått uriktig skattevedtak. Utgangspunktet for den rettslige vurderingen vil følgelig være forholdene i det bestemte ligningsåret, og ikke forholdene som forelå før eller etter i tid.⁴⁸

⁴⁸ Se imidlertid oppgavens punkt 6.1 for unntak.

I Rt. 1985 s.917 (NKS I) gjaldt saken tvistebehandling av Ernst G. Mortensens Stiftelses ligningen for inntektsåret 1978. Stiftelsens sentrale vedtektsbestemmelse ble i november 1982 endret ved tilføyning av ett nytt siste punktum med følgende ordlyd:

”Stiftelsen skal ikke ta sikte på overskudd utover det som er nødvendig for å stiftelsens virksomhet, og har således ikke erverv til formål.” (s.921)

Høyesterett uttalte at endringen *ikke fikk betydning* for sakens rettslige problemstilling, og begrunnet dette med at vedtektsendringen ”bare var en bekreftelse på det som hele tiden har vært en forutsetning for driften” (s.922). Rettens formulering utelukket dermed ikke at vedtektsendringer kunne få betydning i andre saker, utenat de tok nærmere stilling til dette spørsmål.

At vedtektsendringer kan ha betydning for helhetsvurderingen etter skatteloven § 2-32 første ledd, ble senere slått fast ved avgjørelsen inntatt i Rt. 1991 s.705 (Veritas II).⁴⁹ Her la Høyesterett ”en viss vekt på den endring som skjedde i formålsbestemmelsen i lovene for Veritas 1. januar 1979” (s.711).

I Utv. 2007 s.1465 (Sintef) anførte Sintefgruppen at vedtektene var i ferd med å endres både for stiftelsen og de tilhørende aksjeselskaper. Lagmannsretten fant imidlertid at dette *ikke kunne få betydning* for skatteårene 2001 og 2002. Betydningen *for ettertiden* måtte først og fremst måtte avhenge av karakteren av virksomheten som ble drevet (s.1472).

⁴⁹ Jfr. Utv. 1983 s.802b, hvor Skattedirektoratet antok at Z Industriselskap AS ikke hadde erverv til formål *under forutsetning* at selskapets vedtekter § 2 siste komma ble opphevet.

6 DEN FAKTISKE VIRKSOMHET

6.1 Innledning

Det andre hovedmomentet domstolene tar stilling til etter skatteloven § 2-32 første ledd er *den faktiske virksomhet*. Retten tar ved vurderingen utgangspunkt i hvordan skattesubjektets i praksis har drevet sin virksomhet, som sier hvilket formål virksomheten har hatt.

Den faktiske virksomhet ble i Rt. 1955 s.175 (Veritas I) omtalt som institusjonens *virksomhet*, mens det i Rt. 1958 s.1108 (Lloyd) ble omtalt som institusjonens *virkemåte*. Det finnes imidlertid ingenting i den foreliggende rettspraksis som viser at domstolene har vurdert momentene på ulike måte, ei heller finnes det metodiske forhold av betydning for vurderingen.

Det er den faktiske virksomheten i det aktuelle ligningsåret som skal vurderes, men rettspraksis viser at også forhold i årene før og etter ligningsåret kan ha betydning *i den grad disse kaster lys over forholdene* i ligningsåret, jfr. Rt. 1991 s.705 (Veritas II) på side s.709.

I praksis vil man stå overfor *to typetilfeller* når man vurderer den faktiske virksomheten etter skatteloven § 2-32 første ledd. Det ene typetilfellet er når den faktiske virksomhet *samsvarer* med den virksomhet og det formål som er stadfestet i vedtektene, med andre ord i tråd med det vedtektsbestemte formål. I slike tilfeller vil den faktiske virksomheten være et *subsidiært tolkningsmoment* som underbygger det formål som allerede er utledet av vedtektene.

Det andre typetilfellet gjelder hvor den faktiske virksomheten *ikke samsvarer* med den virksomhet og det formål som vedtektene har lagt opp til. I disse tilfeller vil den faktiske virksomheten antageligvis bli *avgjørende* for den rettslig vurderingen, jfr. blant annet Rt. 1982 s.491 (Isberg).

Rettspraksis viser at domstolene utleder den faktiske virksomhet av *ulike kilder*, som regel skriftlige kilder som skattesubjektets *regnskaper* og *årsberetninger*, jfr. blant annet Isberg-dommen

på side 494.⁵⁰ Slike kilder gir et nøyaktig bilde av virksomhetens faktiske drift, noe som gjør at dette momentet også har fått stor betydning i praksis.

Den foreliggende rettspraksis viser at domstolene har vært mer grundige i senere saker når de har vurdert virksomhetens faktiske drift, i motsetning til eldre rettspraksis. Tidligere gav domstolene korte og generelle karakteristikker om virksomhetens faktiske virksomhet fremfor å angi virksomheten nøyaktig, jfr. Rt. 1958 s.1108 (Lloyds) på side 1110. Dette fremstår på mange måter som en mangel ved avgjørelsene.

I det følgende skal vi se nærmere på hvordan den faktiske virksomheten *forholder seg til* det vedtektsbestemte formål (6.2), betydningen av virksomhetens *omfang* (6.3), hvilke forhold som er av *begrenset betydning* ved vurderingen av den faktiske virksomhet (6.4) og betydningen av *virksomhetens allmennyttige karakter* (6.5).

6.2 Forholdet til det vedtektsbestemte formål

Rettspraksis viser en *direkte sammenheng* mellom den faktiske virksomhet som drives og det vedtektsbestemte formål, jfr. blant annet Rt. 1982 s.491 (Isberg). I saken ble det av førstvoterende uttalt at:

”Jeg finner det etter dette nødvendig å gjennomgå de bestemmelser som kan ha betydning i denne forbindelse i de dokumenter og avtaler som har tilknytning til gavebrevet. Disse bestemmelsens må så sammenholdes med måten de er praktisert på (min kursivering), og som følger av Isberg’s Bilforretning A/S regnskaper.” (s.494).

Det er vanskelig å si noe generelt om hvordan momentene skal vektlegges i forhold til hverandre. Dette henger sammen med at man i hver enkelt sak må foreta en konkret helhetsvurdering, hvor momentenes relevans og vekt vil kunne variere ut fra sakens juridiske og faktiske forhold.

⁵⁰ Se uttalelse av Tromsø likningskontor (ref. E2004/05/000039-4/IEH), hvor det uriktig ble fremholdt at ”Selskapets faktiske virksomhet framgår av vedtektene nevnt ovenfor”.

I saker hvor den faktiske virksomheten *samsvarer* med det vedtektsbestemte formål, vil dette være av tungtveiende, og sannsynligvis *avgjørende*, betydning for vurderingen av virksomhetens formål, jfr. blant annet Rt. 1985 s.917 (NKS I). Høyesterett tolket i saken det vedtektsbestemte formål til å være *ikke-ervervsmessig*. Det ble også fremholdt at virksomheten i praksis hadde vært drevet i samsvar med dette formål (s.922).

I saker hvor den faktiske virksomheten *ikke samsvarer* med det vedtektsbestemte formål, må man konkret ta stilling til hvilket av disse moment som skal få størst betydning. Ved denne vurderingen vil andre momenter selvsagt ha betydning.

Rettspraksis viser imidlertid *entydig* at den faktiske virksomheten er gitt *avgjørende vekt* i helhetsvurderingen i de tilfeller hvor denne ikke samsvarer med det vedtektsbestemte formål. Dette viser seg av de avveininger og resultat som har fremkommet i rettspraksis, jfr. blant annet Isberg-dommen. Etter dette må man kunne legge til grunn at den faktiske virksomheten har *avgjørende betydning* også i slike tilfeller.⁵¹

I Isberg-dommen la Høyesterett til grunn at det var forretningsvirksomhet og ikke ideell virksomhet som *preget selve opplegget* av de disposisjoner som fondet hadde foretatt (s.495).

Dette konkluderte retten med blant annet på bakgrunn av hvordan fondets overskudd hadde blitt anvendt; et overskudd som etter vedtektene var ment å gå til et ideelt formål.

I en annen avgjørelse inntatt i Rt. 1991 s.705 (Veritas II) uttalte Høyesterett at:

”Av *større betydning* (min kursivering) enn endringene i Veritas’ formålsbestemmelse, er de endringer som rent faktisk hadde skjedd med hensyn til den virksomhet institusjonen drev.” (s.711).

⁵¹ Samme Gjems-Onstad, *Norsk Bedriftsskatterett*, side 372 og Lignings-ABC (2006): *Skattefrie institusjoner*, punkt 2.2.7. Se også Michelet, *op. cit.*, side 36, som fremhevet at vekten av den faktiske virksomheten som utøves vil variere med flere momenter, og viser med dette antageligvis til helhetsvurderingen. Michelet fremholder imidlertid at den faktiske virksomhet har *stor vekt* dersom denne avviker stort fra det formål som fremgår av vedtektene, men går ikke nærmere i dybden på dette.

Formuleringen er riktignok myntet på forholdet mellom den faktiske virksomhet og endringer i vedtektsbestemmelser, men likefullt viser uttalelsen at den faktiske virksomhet relativt sett har større vekt ved helhetsvurderingen etter skatteloven § 2-32 første ledd.

Et annet forhold fra rettspraksis som er langt mer presist, er lagmannsretten uttalelse i Utv. 2007 s.1465 (Sintef), hvor det ble fremhevet at:

”Vedtektene vil ha betydning for vurderingen, men det må være den faktiske virksomhet som utøves som til slutt blir avgjørende.” (s.1470).

Formuleringen viser at den faktiske virksomhet ikke bare er avgjørende i forhold til det vedtektsbestemte formål, men at momentet også vil ha *avgjørende betydning* i forhold til *andre forhold i vedtektene*. Dette kan for eksempel være vedtektsbestemmelser om utdeling fra selskapet i form av utbytte eller likvidasjonsutbytte m.v.

Det er ikke tvilsomt at vedtektsbestemmelser kan *utbule* skattefritaksregelen, å dermed øke faren for regelen blir misbrukt. Det kan eksempel skapes et inntrykk utad om at virksomheten har et ikke-økonomisk formål, mens vedtektene i realiteten gjør det mulig å tappe virksomheten for midler gjennom reglene om utdeling m.v.

Det kan følgelig reises spørsmål om man det i realiteten er mulig å legge et så *kategorisk* standpunkt til grunn i forhold til hvordan den faktiske virksomheten skal vurderes i forhold til det vedtektsbestemte formål, og vedtektsbestemmelsens for øvrig.

Lagmannsrettens standpunkt er *i tråd med tidligere rettspraksis*, noe som åpenbart gir standpunktet betydelig vekt. Dette spesielt med tanke på at man ikke finner et eneste tilfellet i praksis hvor vedtektene er gitt avgjørende vekt i forhold til hvordan virksomheten faktisk har vært drevet.

For det tilfellet at vedtektsbestemmelser åpner for utdelinger fra virksomheten, må det heller ikke glemmes at dersom slik utdeling ikke har skjedd vil dette isolert sett trekke i retning av at virksomheten faktisk har vært drevet uten et økonomisk formål. Dersom den faktiske

virksomhet er drevet over en lengre periode utenat slik utdeling har skjedd, vil det ytterligere underbygge virksomhetens ideelle karakter, fordi det viser en praksis av ikke-utdeling fra selskapet.

Man skal samtidig ikke glemme at domstolene *på et senere tidspunkt* kan pålegge en ellers skattefri institusjon skatteplikt, jfr. Veritas I og II dommene. Dette innebærer at *faren for større misbruk* av regelen minskes.

Etter dette synes det ikke unaturlig å støtte lagmannsrettens uttalelse i Sintef-dommen, hva gjelder betydningen av den faktiske virksomhet kontra betydningen av vedtektene.

6.3 Virksomhetens omfang

Skattefriheten er etter norsk rett *ikke begrenset* til organisasjoner under et visst omfang.⁵² En slik forståelse har ikke grunnlag verken i lovteksten eller i de reelle hensyn som bærer bestemmelsen.⁵³ Rettspraksis viser imidlertid at *omfanget av virksomheten har betydning* for formålsvurderingen etter skatteloven § 2-32 første ledd, jfr. blant annet Utv. 2007 s.1465 (Sintef).

I praksis vil man ofte stå overfor skattesubjekt som driver flere aktivitetstyper, med flere underliggende formål. I slike tilfeller vil det være at *sentral betydning* å sette virksomheten i perspektiv for å kunne bestemme hvilket formål som er *hovedformålet*.

I den eldre rettspraksis brukte domstolene stort sett *generelle karakteristikk* om den faktiske virksomhet som ble drevet. Blant annet ble det ofte vist til skattesubjektets *vesentlige og dominerende aktiviteter*, jfr. blant annet Rt. 1955 s.175 (Veritas I). Slike karakteristikk viser at disse aktivitetene stod for mer enn 50 % av den totale virksomheten, men ut over dette ingen holdepunkter for hvordan virksomhetens omfang for øvrig var.

⁵² Jfr. NOU 1988:17, *op. cit.*, side 361.

⁵³ Jfr. NOU 1988:17, *op. cit.*, side 362.

I nyere rettspraksis derimot kan man se en klar og tydelig forbedring på dette området, hvor domstolene stadig gir et *mer nøyaktig bilde* på virksomhetens omfang og størrelse, jfr. blant annet Rt. 1991 s.705 (Veritas II). I saken fremholdt Høyesterett at:

”Mens ”den alt overveiende del” av Veritas’ inntekter i 1950 fulgte av ”selve realisasjonen av det ikke ervervsmessige, almennyttige formål”, utgjorde denne delen av virksomheten i 1981 ikke mer enn 43 prosent av omsetning. Tas det, slik jeg mener det er grunnlag for, også hensyn til datterselskapenes eksterne virksomhet, blir andelen noe lavere”. (s.711-712)

Et annet eksempel som på en klar måte fremhever omfanget av virksomheten er Utv. 2007 s.1465 (Sintef), hvor lagmannsretten fant at hele 92,6 % av omsetningen stammet fra *oppdragsforskning*.⁵⁴ Lagmannsretten fant at:

”Oppdragsforskning mot vederlag i større grad har likhetstrekk med annen tjenesteytelse med erverv til formål enn virksomhet som tar sikte på å realisere ideelle formål.” (s.1477)

Avgjørelsene viser blir omfanget av virksomheten stadig klarere fremhevet i rettspraksis, og ikke minst får klarere betydning i forhold til formålsvurderingen etter skatteloven § 2-32 første ledd. Rettspraksis gjør det med sine nøyaktige prosentangivelser enklere å se det helhetlige bildet av virksomheten, noe som også vil ha betydning for etterfølgende saker.

6.4 Forhold av begrenset betydning

Rettspraksis viser at det er flere forhold ved den faktiske virksomheten som er av *liten eller ingen betydning* for spørsmålet om skatteplikt etter skatteloven § 2-32 første ledd, jfr. blant annet Rt. 1985 s.917 (NKS I). Domstolene er imidlertid *varsomme* med å uttale seg om konkret om hvilke

⁵⁴ Se også Bindende Forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet (ref. BFU 2003/2019 FN-NB/HW 415.5), hvor 20,5 % av en forskningsstiftelses omsetning stammet fra oppdragsforskning ikke var tilstrekkelig til å pålegge stiftelsen skatteplikt. I Bindende Forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet (ref. BFU 41/06), ble det fremholdt at 60 % av et aksjeselskaps forventede inntekter ville være vederlag for oppdragsforskning, noe som medførte at aksjeselskapet ikke ble ansett å oppfylle vilkårene for skattefrihet etter § 2-32 første ledd.

forhold de anser å være av mindre betydning, antageligvis fordi man ikke ønsker og utelukket at slike forhold kan få betydning i senere saker.

I det følgende skal vi se nærmere på *enkelte forhold* som etter rettspraksis har vært av begrenset betydning for den formålsvurderingen etter skatteloven § 2-32 første ledd. Behandlingen pretenderer *ikke* å være uttømmende, da det må kunne forutsettes at også andre forhold kan begrenset betydning i forhold til vurderingen av skatteloven § 2-32 første ledd.

I NKS I-dommen fremholdt Høyesterett blant annet at ”utbetaling av lønn og annen godtgjørelse til dem som sitter i stiftelsens styre eller øvrige organer, har ikke vekt” (s.922). Selv om det gis muligheter til å utbetale lønn og annen godtgjørelse, må det kunne trekkes en *grense oppad* i forhold til hvor høye lønninger som kan aksepteres. Det kan blant annet *ikke* være adgang for ideelle institusjoner til å lønne sine ansatte på samme nivå som næringslivet.⁵⁵

Uttalelsen om at lønn tillates utbetalt kan langt på vei tas til inntekt for at skattesubjekt som driver ideell virksomhet har anledning til å ha en *profesjonell drift*, på lik linje med aktører i næringslivet. Tanken bak er antageligvis at *effektivitet og rasjonalitet* ikke står i motsetning til et ideelt formål, men snarere bedrer mulighetene for å utnytte det arbeid og de ressurser som legges inn i virksomheten.⁵⁶

At profesjonell drift ikke er til hinder for skattefrihet etter skatteloven § 2-32 første ledd støttes også av resultatene i andre avgjørelser, jfr. eksempelvis Rt. 1955 s.175 (Veritas I) og Rt. 1958 s.1108 (Lloyds), som begge gjaldt skattesubjekt med svært profesjonell drift.

Et annet forhold Høyesterett har gitt begrenset betydning for helhetsvurderingen etter skatteloven § 2-32 første ledd er bruken og omfanget av *markedsføringstiltak*. Også dette forholdet kjennetegner en profesjonell drift.

⁵⁵ Jfr. NOU 1988:17, *op. cit.*, side 361.

⁵⁶ Samme Pekeberg, *op. cit.*, side 1433-1434.

I NKS I-dommen anførte Oslo kommune at markedsføringskostnadene til Norsk Korrespondanseskole utgjorde en *så betydelig del* av stiftelsens kostnader, at det måtte få betydning for den rettslige vurderingen i saken. Retten la imidlertid ikke *vesentlig vekt* på dette, og uttalte at:

”For en landsomfattende brevkole av den størrelsesorden det her er tale om, må det være nødvendig med omfattende kurskataloger og en utstrakt annonsering, alt som ledd i skolens informasjonsvirksomhet.” (s.922).

Formuleringen indikerer markedsføringskostnadene skal sees i forhold til skattesubjektets relative størrelse og inntekter, og innebærer følgelig at betydningen av markedsføringstiltak kan få annerledes utslag i andre saker.

I NKS I-dommen utgjorde kostnadene totalt 6 % av stiftelsens totale omsetning over en periode på 8 år (s.922). Denne forholdsmessige andelen vil naturligvis være *veiledende* for senere saker, men man vil antageligvis kunne oppleve at domstolene godtar store variasjoner på området. Dette henger sammen med at man må vurdere kostnadene til markedsføring ut fra *en rekke forhold*, for eksempel hvilken bransje skattesubjektet driver virksomhet innen, og hvor godt etablert skattesubjektet er i markedet. Det vil antageligvis kunne godtas at en langt større andel av virksomhetens inntekter brukes på markedsføring i en etableringsfase, enn hva som er tilfellet for veletablerte skattesubjekt.

6.5 Virksomhetens allmennyttige karakter

Rettspraksis viser at domstolene ved flere anledninger sett hen til at skattesubjektet har drevet *allmennyttig virksomhet*, jfr. blant annet Rt. 1985 s.917 (NKS I) og Rt. 2003 s.861 (NKS II).⁵⁷ Det

⁵⁷ Se Rt. 1970 s.1220 (Trygdekassen), hvor Oslo Trygdekasse ble ansett ikke å ha erverv til formål og dermed skattefri ”for så vidt angår trygdekassens ordinære, allmennyttige virksomhet” (s.1224).

Se også Oslo likningskontors vedtak (ref. 1994/75766), hvor det ble vist lagt vekt på at virksomheten ivaretok allmennyttige og ideelle interesser.

er imidlertid en sikker oppfatning av at allmennnyttig virksomhet *ikke er tilstrekkelig* for å oppnå skattefrihet etter skatteloven § 2-32 første ledd, jfr. NKS II-dommen i premiss 26.

Undertiden kan det være vanskelig å bestemme om en virksomhet skal regnes som en allmennnyttig virksomhet eller ikke, noe som henger sammen med hvilken betydning man legger i begrepet *allmennnyttig*.

I enkelte tilfeller kan *allmennnyttig virksomhet* brukes synonymt med *ideell virksomhet*, i den betydning at det da siktes til ikke-økonomisk virksomhet. Dette er for eksempel tilfellet når man bruket uttrykket om de skattesubjekt som faller inn under skatteloven § 2-32 første ledd.

Rettspraksis viser at domstolene har lagt til grunn en langt *videre forståelse av uttrykket* når de vurdert betydningen av skattesubjektets allmennnyttige virksomhet. Dersom dette ikke hadde vært tilfellet, ville man i vurderingen av *om* skattesubjektet drev *ideell virksomhet* etter skatteloven § 2-32 første ledd, faktisk lagt vekt på *at* virksomheten var ideell. En slik sirkulærbetraktning kunne vanskelig ført riktig avsted.

Rettspraksis viser at det *sentrale* for vurderingen av virksomhetens karakter er om virksomheten har *nytte for allmennheten*, altså om virksomheten har samfunnsmessig egenverdi, jfr. blant annet Rt. 1955 s.175 (Veritas I). I saken ble det om Veritas uttalt at:

”Den er blitt en halvoffentlig institusjon med plikt til objektivitet og til *først og fremst å ivareta almennnyttige interesser* (min kursivering) uten hensyn til om den derved måtte komme til å opptre i strid med enkelte medlemmers særinteresser. *Sikkerheten til sjøs er blitt et samfunnsanliggende og Det Norske Veritas er blitt et samfunnsorgan* (min kursivering).” (s.182).

Formuleringen viser at Høyesterett brukte flere sterke og prinsipielle karakteristikk om institusjonen Veritas, som ble fremholdt som en *halvoffentlig institusjon* og et *samfunnsorgan*.

I Oslo likningskontors vedtak (ref. 1996/U 658/96 GHM 0211) ble det sett hen til at stiftelsen etter vedtektene hadde et vitenskapelig og allmennnyttig ikke-erhvervsmessig formål. Samme betraktning ble også lagt til grunn i Oslo likningskontors vedtak (ref. 1998/980089 TWL). I Oslo likningskontors vedtak (ref. E1997/98), hvor et aksjeselskap med humanitært formål ble fritatt for skatteplikt etter skatteloven § 2-32 første ledd.

Karakteristikkene underbygger den samfunnsmessige betydningen av Veritas' virksomhet ettersom at sikkerheten til sjøs fremholdes som et *samfunnsanliggende*.

En side av den allmennyttige virksomheten springer *samfunnsbehov* for den virksomhet som drives, jfr. blant annet NKS I-dommen. I saken pekte Høyesterett på at virksomheten som stiftelsens drev var av allmennyttig karakter, blant annet fordi den var et *supplement* til det offentlige skoleverk (s.921). Dette synes også å ligge til grunn for den senere uttalelsen om at ”skolen fyller et behov som det offentlige ellers måtte ta seg av” (s.922).

Høyesteretts uttalelser i avgjørelsene viser tydelig at den har lagt til grunn en *relativt vid forståelse* av begrepet *allmennyttig*. Dette følger også til av de formålsbetraktninger som ble lagt til grunn om bestemmelsen i Veritas I-dommen:

”Dens øyemed er å frita for skatteplikt humanitære, almennyttige og selskapelige institusjoner, hvor samfunnsnyttige, sosiale eller kulturelle formål er de fremherskende.” (s.181).

Formålsbetraktningen viser at det ligger et *dynamisk element i vurderingen*, blant annet fordi hva som er *samfunnsnyttig* langt på vei vil avhenge av hva som er den oppfatningen i samfunnet på tiden. Enkelte forhold vil imidlertid alltid regnes som allmennyttig, eks. veldedighetsarbeid.

7 SKATTESUBJEKTETS OPPBYGNING

7.1 Innledning

Det tredje hovedmomentet som inngår i helhetsvurderingen etter skatteloven § 2-32 første ledd er betydningen av *skattesubjektets oppbygning*, jfr. blant annet Rt. 1985 s.917 (NKS I). I saken ble det uttalt at:

”Spørsmålet er følgelig om den økonomiske virksomhet Ernst G. Mortensens Stiftelse driver, har erverv til formål ... Om så er tilfellet, presiseres det i Veritas-dommen, Rt-1955-175, må avgjøres på grunnlag av

en helhetsvurdering av det vedtektsbestemte formål, *stiftelses oppbygning* (min kursivering) og dens faktiske virksomhet.” (s.920).

Det *sentrale* ved momentet er å ta stilling til om det finnes forhold ved skattesubjektets oppbygning, organisasjonsform, struktur m.v. som har betydning for vurderingen av skattesubjektets formål.

Hovedmomentet ble tidligere formulert som virksomhetens *indre oppbygning*, jfr. blant annet Veritas I-dommen. Rettspraksis viser imidlertid at det ikke er foretatt noen endring i de rettslige vurderinger som ligger til momentet, ei heller finnes det forskjeller i den juridiske metode som er anvendt.

I rettspraksis er *skattesubjektets oppbygning* ikke like inngående behandlet som de to andre hovedmomentene. Dette henger antageligvis sammen med at momentet hovedsaklig for betydning i saker hvor det er spesielle forhold ved skattesubjektets oppbygning som er relevant vurderingen av skattesubjektets formål.

7.2 Organisasjonsformens betydning

Skatteloven § 2-32 første ledd er utformet på en *nøytral måte*, og det er følgelig ingenting i lovteksten som antyder at skattesubjektets organisasjonsform har betydning for bestemmelsens formålsvurdering.

Rettspraksis viser imidlertid klart at domstolene har lettere for å gi enkelte skattesubjekt skattefritak (eks. stiftelser) fremfor andre skattesubjekt (eks. aksjeselskap), jfr. blant annet Rt. 1985 s.917 (NKS I) og Rt. 2003 s.861 (NKS II).⁵⁸

Dette henger hovedsaklig sammen med at stiftelser og liknende institusjoner er *selveiende institusjoner* som ikke styres av eierinteresser. Organisasjonsformen innebærer følgelig at det

⁵⁸ Jfr. også Zimmer i NL 2005, side 3004 note 100.

ikke er *like stor fare* for at slike organisasjoners ideelle formål skal fortrenses av andre interesser. Det fremgår også av rettspraksis at slike organisasjoner oftere blir brukt til ideell virksomhet.

Aksjeselskap omfattes av skatteloven § 2-32 første ledd, jfr. begrepet ”selskap”, og kan følgelig nyte av skattefritaket bestemmelsen gir. Likefullt viser det seg at *aksjeselskap som organisasjonsform ikke er uten betydning* for helhetsvurderingen etter § 2-32 første ledd, jfr. NKS II-dommen i premiss 27.⁵⁹

Uttalelsen i Utv. 1997 s.1284 som gjaldt spørsmål om skattefritak for et tomteselskap, kan ikke tas bokstavlig når det der er lagt til grunn at virksomhet organisert som aksjeselskap er *uten betydning* for bedømmelsen.

Høyesterett presiserte i saken at aksjeselskap vanligvis siktet mot overskudd og utdeling av utbytte, noe som vanligvis trekker i retning av økonomisk virksomhet. (premiss 27).⁶⁰ Dersom dette ikke var tilfellet måtte vedtektsbestemmelser om anvendelsen av selskapets overskudd og formue ved oppløsning uttrykkelig medgi dette, jfr. aksjeloven § 2-2 annet ledd.

7.3 Virksomheten som vurderes

Etter skatteloven § 2-32 første ledd er det *den samlede virksomheten* som er gjenstand for vurdering, jfr. Rt. 1991 s.705 (Veritas II).⁶¹ I saken avviste Høyesterett Veritas prinsipale anførsel om at det var grunnlag for å unnta enkelte deler av virksomheten fra vurderingen, og uttalte:

”Det følger – slik jeg ser det – direkte av lovbestemmelsens ordlyd at vurderingen av om det foreligger skatteplikt etter første ledd, må omfatte institusjonens *samlede virksomhet* (min kursivering).” (s.710).

⁵⁹ Se også BFU 83/04, hvor det ble fremholdt at det stilles ”store krav til vedtektenes innhold og selskapets virksomhet dersom man ønsker å etablere en skattefri innretning i aksjeselskapsform.”

⁶⁰ Samme NOU 1988:17, *op. cit.*, side 363.

⁶¹ Samme Zimmer, *Lærebok*, side 414.

Høyesterett fant det etter dette *prinsipielt riktig* å innta virksomheten til datterselskapene i betraktningen, da disse ikke kunne karakteriseres som en *passiv kapitalplassering*.⁶²

Betydningen av *passive kapitalplasseringer* er også fremhevet i andre saker, jfr. blant annet Rt. 1982 s.491 (Isberg) på side 494.⁶³ Passive kapitalplasseringer er pengeplasseringer hvor skattesubjektet ikke har noen *reell innflytelse* for hvordan midlene forvaltes, som for eksempel et bankinnskudd, aksjeutbytte og aksjegevinster.⁶⁴

Standpunktet i Veritas II-dommen er senere fulgt opp i Utv. 2007 s.1465 (Sintef), hvor lagmannsretten fremholdt at formålsvurderingen måtte skje på grunnlag at *Sintefgruppen som helhet*. Dette innbefattet *både virksomheten i datterselskapene og datterdatterselskapene* (s.1471).

I Rt. 2003 s.861 (NKS II) ble det imidlertid slått fast at man ved vurderingen av et datterselskap eller et datterdatterselskap *ikke* skal ta hensyn til virksomheten i deres morselskap.⁶⁵ Dette gjelder såfremt eierskapet ikke *manifesterer seg i forhold til kriterier som er av betydning for den skatterettslige bedømmelse* (premiss 30).

Saken gjaldt Ernst G. Mortensens Stiftelse som etter Rt. 1985 s.917 (NKS I) ble fritatt fra skatteplikt etter skatteloven § 26 k. Stiftelsen kjøpte i 1993 aksjene i holdingselskapet Merkantil Institutt Norge AS som eide det skattepliktige undervisningsselskapet Merkantil Institutt AS.

Den *sentrale problemstillingen* i saken var om aksjeoverdragelsen medførte at vurderingen etter skattelovens fritaksbestemmelse ble endret (premiss 29). Spørsmålet var med andre ord om den skatterettslige bedømmelsen ble annerledes fordi eieren var en skattefri institusjon. Retten besvarte dette spørsmål benektende.⁶⁶

⁶² Se også BFU 15/03, hvor det ble lagt til grunn at forvaltning og salg av en aksjepost stiftelsen eide var å anse som passiv kapitalforvaltning.

⁶³ Se også BFU 26/03, hvor det ble lagt til grunn at forvaltningen av stiftelsens midler som var foretatt av en bank måtte sidestilles med aktivitet utøvet av skattyter selv. Da forvaltningsaktiviteten svært begrenset ble denne imidlertid ansett som passiv kapitalplassering, og stiftelsen ble etter dette vurdert skattefritatt.

⁶⁴ Jfr. Gjems-Onstad, *Norsk Bedriftsskatterett*, side 367.

⁶⁵ Se Zimmer, *Høyesterettsdommer i skattesaker 2003 del I og II*, Skatterett 2004 s.271 på side 291.

⁶⁶ Motsatt i Oslo likningskontors forhåndsvurdering om skatteplikt for aksjeselskap (ref. E1997/98), hvor det ble lagt vekt på at selskapet var *beleiet av en skattefri institusjon*

”Aksjeselskap er selvstendige retts- og skattesubjekter. Et selskaps skatterettslige stilling kan ikke avhenge av hvem som til enhver tid eier aksjene i selskapet, eller av den virksomhet eieren for øvrig driver. At NKS Ernst G. Mortensens Stiftelse har et ikke ervervsmessig formål, kan dermed ikke i seg selv tillegges vekt ved vurderingen av datter-datteren Merkantil Institutt AS.” (premiss 30).

8 STØTTEMOMENTER

8.1 Innledning

Rettspraksis viser at domstolene ved flere anledninger har brukt ulike *støttemomenter* i ved helhetsvurderingen av skattesubjektets formål etter skatteloven § 2-32 første ledd. Disse momentene brukes ikke i større utstrekning enn *nødvendig*, og bærer preg av å være *subsidiære tolkningsmomenter* til sammenligning med hovedmomentene.

Støttemomentene som er vurdert i rettspraksis er en *heterogen* gruppe momenter, som retter seg mot spesielle forhold ved *skattesubjektets virksomhet* eller *konsekvenser* av denne. Rettspraksis viser at domstolene ikke har vært like inngående eller systematiske ved behandlingen av disse, noe som også har smitte over denne fremstillingen. Dette henger blant annet sammen med at momentene undertiden har fremgått i fragmentarisk form, som for eksempel er tilfellet når vurderingen av støttemomentene er flettet inn i vurderingen av hovedmomentene.

I det følgende skal vi se nærmere på utvalgte støttemomenter som domstolene har lagt vekt på og sett hen til i helhetsvurderingen av skattesubjektets formål etter § 2-32 første ledd. Dette er betydningen av skattesubjektets *økonomiske resultat* (8.2.), *kapitaloppbygging* (8.3.), hvordan inntekter *anskaffes* (8.4.), *utdelinger* fra skattesubjektet (8.5.), *tilknytning til næringsinteresser* (8.6.) og *bensynet til konkurransesituasjonen* (8.7.).

8.2 Betydningen av virksomhetens økonomisk resultat

Rettspraksis viser at *skattesubjektets økonomiske resultat* (overskudd) kan få betydning for formålsvurderingen etter skatteloven § 2-32 første ledd.

Det sentrale ved skattesubjektets økonomisk resultat *må være* å ta stilling til om virksomheten er *egnet til å gi et økonomisk resultat*, jfr. blant annet Rt. 2003 s.816 (NKS II), hvor Høyesterett etter at virksomheten objektivt sett var *et tjenelig instrument for ervervsmessig formål* (premiss 28). Den objektive vurderingen vil her vise til en rekke vurdering hvor ulike faktorer kan få betydning, eks. virksomhetens art, oppbygning og omfang, samt hvordan virksomheten drives m.v.⁶⁷

At virksomheten er egnet til å gi et økonomisk resultat er *ikke* det samme som at virksomheten *gir et økonomisk resultat*, som isolert sett må være av mindre betydning i forhold til vurderingen etter skatteloven § 2-32 første ledd. Blant annet vil et *tilfeldig overskudd* ikke trekke i retning av at virksomheten er ervervsmessig.

At virksomheten er egnet til å gi et økonomisk resultat er heller *ikke* det samme som at virksomheten *tar sikte på å gi et økonomisk resultat*. Dette kan isolert sett heller ikke trekke i retning av at virksomheten etter § 2-32 første ledd skal regnes som ervervsmessig. Blant annet vil en håpløs forretningsidé ikke nødvendigvis være ervervsmessig, selv om den aldri så mye tar sikte på å gå med overskudd.

Ved vurderingen av om virksomheten er *egnet til å gi et økonomisk resultat* vil antageligvis konsumere betydningen av at virksomheten *gir* eller *tar sikte på å gi et overskudd*, og momentene vil isolert sett kunne være av betydning.

I lys av den foreliggende rettspraksis kan det synes som at domstolene ikke har hatt det klart for seg *hva som skal vurderes* ved skattesubjektets økonomiske resultat, i relasjon til om dette er en vurdering av om skattesubjektet *gir*, er *egnet til å gi* eller *tar sikte på å gi overskudd*. Domstolene

⁶⁷ Se blant annet Utv. 2007 s.1465 på side 1477, hvor lagmannsretten fremholdt at virksomheten *etter sin oppbygning* var *egnet* til å gi økonomiske overskudd.

har blant annet ”blandet kortene” i enkelte tilfeller, jfr. for eksempel NKS II-dommen, og fremholdes for øvrig en inkonsekvent vurdering av skattesubjektets overskudd. I NKS II-dommen så Høyesterett hen til *at virksomheten gav økonomiske resultater*, og at virksomheten *var egnet til å gi et økonomisk resultat*:

”Jeg legger til at virksomheten i Merkantilt Institutt AS også gav gode resultater og var, objektivt sett, et tjenelig instrument for ervervmessige formål.” (premiss 28).

Ut over den sentrale vurderingen av om skattesubjektet er egnet til å gi overskudd, viser den foreliggende rettspraksis at enkelte forhold ved skattesubjektets økonomiske resultat *isolert sett* kan trekke i retning av at virksomheten er ervervmessig. Det mest sentrale her er hvilken betydning *overskuddet* har for formålsvurderingen.

I Rt. 1938 s.215 (Bergensk Pensjonsfond II) ble det ettertrykkelig slått fast at overskudd *ikke var en forutsetning* for at virksomheten ble ansett å ha erverk til formål (s.217).⁶⁸ Det er imidlertid likefullt en realitet at *et faktisk overskudd* isolert sett trekker i retning av at virksomheten er ervervmessig.⁶⁹ Overskuddet må da imidlertid ikke være *nødvendig* for at skattesubjektet skal kunne betale sine forpliktelser overfor kreditorer, samt opprettholde en forsvarlig drift.⁷⁰

Dersom et skattesubjekt går med *overskudd over tid* vil dette være et *sterkt moment* for at virksomheten er ervervmessig, jfr. Sintef-dommen hvor lagmannsretten så hen til at Sintefgruppen hadde gått med overskudd *i 12 av 14 år* i tidsperioden 1990-2003 (s.1478).⁷¹ I samme retning vil det antageligvis trekke dersom virksomheten går *betydelige overskudd*.⁷²

Det er etter rettspraksis ikke avklart *hvilket* overskudd man skal legge til grunn etter § 2-32 første ledd. Antageligvis vil de *regnskapsmessige overskuddene* være det beste utgangspunktet for en

⁶⁸ Samme Gjems-Onstad, *Skatt, avgift og almenntilrette institusjoner*, side 29.

⁶⁹ Jfr. Zimmer, *op. cit.*, side 416.

⁷⁰ Jfr. Overligningsnemdas vedtak i for Stiftelsen NN Tennissenter for inntektsåret 1994.

⁷¹ Se også Gjems-Onstad, *Norsk Bedriftsskatterett*, side 373 og Michelet, *op. cit.*, side 52.

⁷² Jfr. NOU 1988:17, *op. cit.*, side 362-363. Se imidlertid Oslo likningsnemds vedtak (ref.04/080854-4), hvor Sparebankstiftelsen DnB NOR ble vurdert å være en skattefri institusjon till tross for at stiftelsen i 2003 hadde en inntekt på 1,15 milliarder kroner og formue på 6,9 milliarder kroner.

slik vurdering, fordi disse vil gi et mer riktig bilde på virksomheten.⁷³ Dette står i kontrast til eventuelle *skattemessige overskudd* som ofte kan være mye lavere, på grunn av fastsettelsen av skattemessige inngangsverdi.

8.3 Betydningen av kapitaloppbygging

Det *ideelle* for skattefrie institusjoner hadde vært om inntekter og utgifter til enhver tid *stod i balanse med hverandre*, jfr. Rt. 1955 s.175 (Veritas I) på side 181. Dette vil i praksis selvsagt være vanskelig, spesielt for *konjunkturbestemte bransjer* som skipsfart m.v.

Som en konsekvens har mange skattesubjekter valgt å legge til side deler av sine overskudd i ulike fond, såkalt *kapitaloppbygging*, til dekke av fremtidige underskudd. Rettspraksis har langt på vei akseptert slike ordninger, men det *stilles krav til anvendelsen av og størrelsen på* slike reserver, jfr. blant annet Veritas I-dommen.⁷⁴

Bakgrunnen for at det stilles krav til kapitaloppbyggingen er at disse midlene i lengre overskuddsperioder snarere enn å tjene som sikkerhet, kan bli brukt til å *utvide den eksisterende virksomheten* eller *bygge ny virksomhet*.⁷⁵ Dette står i motsetning til det formål man har akseptert at fondene skulle tjene, nemlig at virksomheten skulle få en mer stabil økonomisk situasjon.

I avgjørelsen inntatt i Rt. 1985 s.917 (NKS I) ble dette formulert på følgende måte:

”Jeg finner det ikke godtgjort at kapitaloppbygget og de etablerte reserver og avsetninger *går ut over det som er nødvendig for å sikre forsvarlig drift* (min kursivering) og kan derfor ikke tillegge dette avgjørende vekt ved vurderingen.” (s.922)

Formuleringen viser at det stilles et *nødvendighetskrav* ved at kapitaloppbyggingen må være *forsvarlig for å sikre driften*, noe som setter klare begrensninger på omfanget av reservene. Dette må bestemmes ut fra skattesubjektets virksomhet, omsetning, struktur og størrelse som

⁷³ Samme oppfatning er lagt til grunn i statens anførsler i Sintef-dommen.

⁷⁴ Samme Gjems-Onstad m.fl., *Skattefria institusjoner*, side 91 og Zimmer, *Lærebok*, side 416.

⁷⁵ Se kommunens anførsel i Rt. 1991 s.705 (Veritas II) på side 711.

samtidig må holdes opp med *bransjekutyme* på området. I Utv. 2007 s.1465 (Sintef) heter det blant annet at:

”Det finnes innretninger med betydelig omfang og opparbeidete økonomiske reserver, eksempelvis Røde Kors, men det medfører i seg selv ikke skatteplikt, dersom innretningen ansees ikke å ha erverv til formål.” (s.1478).

8.4 Hvordan inntekter anskaffes

Rettspraksis viser at det er av *stor betydning* for formålsvurderingen etter skatteloven § 2-32 første ledd å ta stilling til *hvordan skattesubjektet skaffer seg og forvalter sine inntekter*, jfr. blant annet Rt. 1985 s.917 (NKS I). I saken la Høyesterett vekt på at stiftelsens midler etter statuttene *bare* skulle nyttes til å *realisere stiftelsens formål*, som var undervisning (s.922).

Det samme var tilfellet i Rt. 1955 s.175 (Veritas I), hvor Høyesterett sluttet seg til byrettens karakteristikk og bedømmelse av Det Norske Veritas’ virksomhet:

”All den virksomhet som Veritas utøver, tar etter rettens mening *utelukkende sikte på å realisere institusjonens ikke ervervsmessige formål* (min kursivering).” (s.182).

Det å *realisere* virksomhetens formål står i motsetning til det å *finansiere* virksomhetens formål, en sonndring som fremgår avgjørelsen inntatt i Rt. 1997 s.1602 (Bodø-Glimt), hvor det heter at:

”Etter praksis er avgrensningen mellom skattefritak og skatteplikt i henhold til bestemmelsen knyttet til spørsmålet om den økonomiske virksomhet tar sikte på å realisere organisasjonens ideelle formål eller en integrert del av dens ideelle virksomhet. I så fall er inntektene skattefrie. Er siktemålet derimot å bidra til finansiering av den ideelle virksomhet, vil utgangspunktet være at inntektene er skattepliktige.” (s.1605).

Det å *realisere virksomhetens formål* innebærer dette at den økonomiske aktiviteten i seg selv ikke er et tilsiktet mål, men snarere en bivirkning hvor de økonomiske hensyn har trådt i bakgrunnen

for det ideelle formål.⁷⁶ Motsatt vil det å *finansiere virksomhetens formål* gjelde de tilfeller hvor man har å gjøre med en økonomisk virksomhet, som trenger det ideelle formål i bakgrunnen.

Et klassisk eksempel er illustrerende:⁷⁷ Studentboliger som leies ut av studentsamskipnaden bidrar til å realisere institusjonens ideelle formål, nemlig å gi studenter rimelige boliger i studietiden. Dersom studentboligene imidlertid leies ut som sommerhotell vil leieinntektene ikke ha direkte sammenheng med institusjonens formål, fordi aktiviteten bare gjelder økonomiske interesser. Utleieinntektene er derfor skattepliktig, fordi disse *finansierer* formålet.⁷⁸

8.5 Utdelinger fra skattesubjektet

Rettspraksis viser at domstolene har sett hen til om det er foretatt *utdelinger fra skattesubjektet*, jfr. blant annet Rt. 1955 s.175 (Veritas I). Utdeling kan foregå normalt på to måter; enten ved at utbytte utdeles til eiere/medlemmer *i regnskapsår*, eller at utbytte utdeles *ved oppløsning* av virksomheten, såkalt *likevidasjonsutbytte*.

Det finnes etter norsk rett *intet absolutt forbud* mot å utdele utbytte, men det er antatt at utbytte ikke skal overstige hva som anses å være en *rimelig avkastning* på den investerte kapitalen.⁷⁹ Dersom utdelinger har funnet sted, eller at enkelte har krav på utbytte, ut over en rimelig avkastning vil det være et til dels *sterkt argument* for skatteplikt.⁸⁰

⁷⁶ Jfr. Pekeberg, *op. cit.*, side 1436.

⁷⁷ Se Gjems-Onstad, *Skatt, avgift og almennyttige institusjoner*, side 41.

⁷⁸ Se imidlertid Oslo likningskontors vedtak for Stiftelsen NN for inntektsårene 1992-1994, hvor utleie av fast eiendom til kriminalomsorgens klienter ble ansett å realisere stiftelsens formål.

⁷⁹ Jfr. NOU 1988:17, *op. cit.*, side 363 og Zimmer i NL 2005, side 3004 note 100.

I Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet (ref. 2001/823/FN-NB/ELI) ble et skattesubjekt ble vurdert å falle inn under skatteloven § 2-32 første ledd, *under forutsetning* at det etter vedtektene ikke lenger skulle være adgang til å dele utbytte, samt at alle midler skulle gå tilbake til selskapets ikke-erhvervsmessige formål.

⁸⁰ Jfr. Gjems-Onstad, *Norsk Bedriftsskatterett*, side 368 og *Skattefria institusjoner*, side 92. Se også Michelet, *op. cit.*, side 57.

I Veritas I-dommen ble det lagt vekt på at virksomhetens vedtekter ikke gav ”medlemmene noen økonomiske fordeler av overskuddene, f. eks. i form av utbytte eller lignende” (s.181).⁸¹ Formuleringen viser at Høyesterett har lagt til grunn et *vid forståelse av utbyttebegrepet*, som lagt på vei samsvarer med reglene i aksjelovens kapittel 8 om ”utdeling av utbytte og anvendelse av selskapets midler”.

Utdeling av likvidasjonsutbytte er også av *betydning* for helhetsvurderingen etter skatteloven § 2-32 første ledd, jfr. blant annet Veritas I-dommen og Rt. 1985 s.917 (NKS I).⁸² Momentet vil antageligvis *ikke* være avgjørende for vurderingen.⁸³

I Veritas I-dommen ble det lagt vekt på at *mulige aktiva* i tilfellet oppløsning *skulle gå til fremme av de samme formål* som Veritas ifølge formålsparagrafen skulle tjene (s.181).⁸⁴ De samme betraktninger ble også trukket opp i NKS I-dommen, hvor Høyesterett la vekt på at stiftelsens formue i tilfellet nedleggelse skulle *nyttes til utdannelsestipendier* (s.922).

Også det faktum at det finnes *muligheter for å gi utbytte* vil isolert sett kunne trekke i retning av at virksomheten er ervervsmessig, men her må man ta en rekke forhold i betraktning.⁸⁵ Det er også av betydning for helhetsvurderingen etter skatteloven § 2-32 første ledd å ta stilling til om vedtektene er *til hinder for* at skattesubjektets midler ved en tenkt likvidasjon kan tilfalle skattesubjekt med erverv til formål, jfr. Utv. 2007 s.1465 (Sintef) på side 1473.

⁸¹ Se også Oslo likningskontors forhåndsvurdering i spørsmål om skatteplikt for aksjeselskap (ref. E1997/98), hvor det ble lagt vekt på at ”det faktum at det ikke kan utbetales utbytte fra selskapet jf vedtektene § 7, trekkes også i retning av at selskapet ikke har erverv til formål.”

⁸² Samme Gjems-Onstad, *Skatt, avgift og almenyttige institusjoner*, side 33 og *Norske Bedriftsskatterett*, side 369. Se imidlertid uttalelse fra Tromsø Likningskontor (ref. E2004/05/000039-4/IEH/976 501 985), ble det hevdet å trekke i retning av skattefrihet for selskapet at ”eventuelle midler etter at *aksjonærene har fått tilbake den innskutte kapital* (min kursivering), tilføres virksomheter som kan ivareta en videreføring av selskapets formål.”

⁸³ Jfr. Michelet, *op. cit.*, side 57-61.

⁸⁴ Samme Overligningsnemndas vedtak i 1994 for Stiftelsen NN Tennissenter, hvor midlene ved eventuell oppløsning skulle tilfalle en idrettsforening som var forpliktet til i størst mulig utstrekning å disponere midlene til beste for tennissporten.

I Oslo likningskontors vedtak (ref. 1994/75766) ble det lagt vekt på at stiftelses midler ved eventuell oppløsning skulle tilfalle Oslo overformynderi til forvaltning.

I Oslo likningskontors vedtak (ref. 1996/10338/690747) ble det lagt vekt på at stiftelsens midler ved en eventuell oppløsning skulle anvendes slik at det formål stiftelsen hadde søkt å tjene ble tilgodesett på best mulig måte.

I en uttalelse av Bergen likningskontor (ref. E2003/04/009727-22/IMF/985 827 117), ble det lagt vekt på at utdelinger skulle *disponeres i samsvar med selskapets formål*.

⁸⁵ Se drøftelsen i oppgavens punkt 8.2 for hvilke forhold dette kan være.

8.6 Tilknytning til næringsinteresser

Skattesubjektets *tilknytning til næringsinteresser* er blitt vektlagt i flere saker, jfr. blant annet Rt. 1955 s.175 (Veritas I) og Rt. 1958 s.1108 (Lloyds). Momentet er imidlertid noe oversett i den juridiske litteratur.⁸⁶

Det *sentrale* ved momentet er å vurdere om skattesubjektets tilknytning til næringsinteresser er *av en slik karakter* at det må trekke i retning av at virksomheten bør regnes som ervervsmessig. Av *særlig betydning* vil forhold som *begrenser skattesubjektets handlefrihet* være.

I Veritas I-dommen ble det av Høyesterett lagt til grunn at Det Norske Veritas i de første tiår var en *hjelpeorganisasjon for spesielle næringsinteresser*.⁸⁷ Høyesterett frifant imidlertid Veritas for skatteplikt, og begrunnet delvis med at:

”Men skipsfartens utvikling og den norske stats behov for en stadig mer omfattende kontroll med henblikk på trygging av sikkerheten til sjøs har ført til at Veritas’ samfunnsmessige, almennyttige virksomhet er blitt dominerende og har trengt de spesielle interesser i bakgrunnen.” (s. 182).

Betydningen av skattesubjektets tilknytning til næringsinteresser var også fremme i Rt. 1982 s.491 (Isberg). Saken endte med skatteplikt, delvis på grunn av at skattesubjektet gjennom sine vedtekter og andre privatrettslige avtaler hadde *begrenset handlefrihet*, hvor Høyesterett uttalte:

”I de årene jeg ovenfor har gjennomgått har det i virkeligheten vært motstridende interesser mellom Fondets ideelle formål og det formål å utbygge firma Isberg’s A/S. I denne interessekollisjon er det det ideelle formål som har måttet vike.” (s.496).

⁸⁶ Se imidlertid Michelet, *op. cit.*, side 66-68.

⁸⁷ Se også Rt. 1939 s.724 (telefonforening), hvor en forening som hadde telefondrift til formål ble ansett å *være en hjelpeorganisasjon for næringslivet*. I Rt. 1949 s.912 (Folketeateret) ble et andelsselskap ansett skattepliktig blant annet fordi det var en hjelpeorganisasjon for Folketeateret. Andelsselskapet hadde blant annet kjøpt inn bygårder i Oslo og ”oppførte sitt nybygg der for på den gang å drive forretningsmessig utleie og skaffe seg billige teaterlokaler i egen gård” (s.914).

I rettspraksis finnes det avgjørelser fra Høyesterett hvor tilknytningen til næringsinteresser har blitt gitt *avgjørende vekt*, jfr. Rt. 1961 s.361 (Export-Import) og Rt. 1963 s.1360 (Malervennenes forening).

I Export-Import-dommen gav Høyesteretts flertall (dissens 4-1) sin tilslutning til byretten og den dissenterende dommer i lagmannsretten, og fant *under tvil* at en forening måtte antas å ha ”ervert til formål” i skattelovens betydning. Høyesterett la avgjørende vekt på den *nære tilknytning* foreningen hadde til *medlemmenes daglige forretningsdrift* (s.371).

8.7 Hensynet til konkurransesituasjonen

Rettspraksis viser at *hensynet til konkurransesituasjonen* kan få betydning for vurderingen av skattesubjektets formål etter skatteloven § 2-32 første ledd, jfr. blant annet Rt. 1991 s.705 (Veritas II) og Utv. 2007 s.1465 (Sintef).⁸⁸

Det *sentrale* ved hensynet er å få frem hvilke konsekvenser et eventuelt skattefritak har for den frie konkurransen i markedet. Dersom skattefritaket medfører at man får en *uheldig konkurransevridding* bør dette trekke i retning av skatteplikt.⁸⁹

Konkurransesituasjonen ble første gang trukket frem ved i Veritas II-dommen, hvor det ble fremholdt at:

”De omfattende aktiviteter – av utvilsomt ervervsmessig karakter – som *Veritas drev i konkurranse med andre selskaper* (min kursivering), satte etter min mening sitt klare preg på institusjonen i 1981.” (s.712).

⁸⁸ Se også Overligningsnemdas vedtak i 1994 for Stiftelsen NN Tennissenter, hvor det ble trukket frem at det ikke var noen reell konkurranse på dette markedet.

⁸⁹ Samme Zimmer, *Lærebok*, side 419. Se også BFU (ref. 2001/823/FN-NB/ELI), hvor det ble lagt vekt på at forsknings- og utredningsvirksomheten til en stiftelse i all hovedsak ikke ble drevet i konkurranse med privateide selskaper.

Formuleringen viser blant annet konkurransesituasjonen bidro til å sette *sitt klare preg på institusjonen*, noe som trekker i retning av at Høyesterett også kan ha tatt hensynet i betraktning for sin konklusjon. Det sies imidlertid ingenting ellers om konkurransesituasjonen.

En annen avgjørelse hvor hensynet til konkurransesituasjonen ble lagt vekt på er Sintef-dommen, som viser at hensynet kan brukes på to måter. For *det første* vil hensynet, i tråd med Veritas II-dommen, kunne trekke i retning av skatteplikt dersom skattefritaket gir en uheldig konkurransevidende effekt. For *det annet* vil *hensynet til likebehandling* trekke i retning av skatteplikt, dersom det ikke er forhold ved konkurransesituasjonen som *taler for skattefritak*.⁹⁰

Hensynet til likebehandling bygger på *det alminnelige skatterettslige likhetsprinsipp*, hvor den generelle hovedregelen er skattepliktig på formue og inntekter som i all hovedsak inntjenes i konkurranse med andre. Ettersom at det er skattesubjektet som påberoper seg *unntatt* fra denne skatten, vil *bevisbyrden* her flyttes over på denne.

Sintef-dommen viser for øvrig at *konkurransesituasjonen i utlandet og i innlandet* er relevant for formålsvurderingen etter skatteloven § 2-32 første ledd. Lagmannsretten måtte i saken imidlertid se bort fra konkurransesituasjonen i utlandet, da retten ikke hadde tilstrekkelig kunnskap til å vurdere denne (s.1479).

⁹⁰ Se BFU 85/03, hvor et kommunalt aksjeselskap *ikke* ble fritatt for skatteplikt, blant annet av hensyn til likebehandling mellom kommunale og private aktører (s.469).

9 SÆRLIGE PROBLEMSTILLINGER

9.1 Innledning

Hovedregelen om *beskatning av juridiske personer* finnes i skatteloven § 2-2, hvor det *klare utgangspunkt* er at juridiske personer med selvstendig skatteplikt er pliktig å betale skatt. Bestemmelsen står i kontrast til *fritaksregelen i § 2-32 første ledd* som på vilkår kan gi enkelte juridiske personer fritak for skatteplikten som normalt følger av hovedregelen. Dersom man følgelig finner at fritaksbestemmelsen i § 2-32 første ledd ikke får anvendelse vil man måtte falle tilbake på hovedregelen i § 2-2 om full skatteplikt.

I det følgende skal vi se nærmere på om det finnes *spesielle forhold ved skattesubjektet* eller *de aktiviteter skattesubjektet driver* som medfører at skattesubjektet enklere faller innenfor eller utenfor fritaksregelen i § 2-32 første ledd. Vurderingen baserer seg på en analyse av rettspraksis, hvor *spesielle forhold* ved skattesubjektet er sammenholdt resultatet i det resultatet domstolene har kommet frem til.

9.2 Forhold som enklere medfører skatteplikt

Rettspraksis viser at skattesubjekt som har hatt en *konsern-* eller *konsern-liknende struktur* har blitt pålagt skatteplikt, jfr. Rt. 1991 s.705 (Veritas II) og Utv. 2007 s.1465 (Sintef). Dette tyder på at skattesubjekt med en slik organisasjonsstruktur har enklere for å bli pålagt skatteplikt etter hovedregelen i skatteloven § 2-2, enn å få skattefritak etter § 2-32 første ledd.

Et *konsern* utgjøres av et *morselskap* sammen med et eller flere *datterselskaper*, jfr. aksjeloven § 1-3 første ledd. Et aksjeselskap er et *morselskap* hvis det på grunn av avtale eller som eier av aksjer eller selskapsandeler har *bestemmende innflytelse* over et annet selskap, jfr. annet ledd.

Med *konsern-liknende strukturer* forstås organisasjonsstrukturer som har *vesentlige likhetstrekk* aksjelovens definisjon av begrepet konsern i § 1-3, men at alle vilkår der ikke er oppfylt. Dette kan for eksempel være hvor *morselskapet* er en stiftelse, jfr. Veritas II-dommen. I ble det uttalt:

”Innledningsvis vil jeg bemerke at omdanningen av Veritas fra forening til stiftelse, ikke har betydning for den skattemessige vurderingen av institusjonen. Når det gjelder institusjonens organisasjonsform og ”indre oppbygning” for øvrig, *kan jeg ikke se at Veritas i 1981 sto i noen annen stilling enn institusjonen gjorde i 1950* (min kursivering).” (s.711).

Formuleringen viser at Høyesterett i saken var av den oppfatning at Veritas *ikke stod i noen annen stilling* enn institusjonen gjorde i 1950. Denne påstanden er vanskelig å slutte seg til, fordi den er uriktig. I 1950 var Veritas en forening uten eierinteresser i andre selskap eller virksomheter, noe som står kontrast til Veritas’ organisasjon i 1981. Da hadde stiftelsen fått en helt *klar* konsern-liknende struktur. Selv om virksomheten til datterselskapene ble inntatt i formålsvurderingen, ble organisasjonsstrukturen om en helhet *oversett* (s.710).

Til opplysning ble Det Norske Veritas to datterselskap i 1981 *A/S Veritas-buset* (i dag: Det Norske Veritas Eiendom AS) og *A/S Computas* stiftet i henholdsvis 1976 og 1968. Det tredje selskapet som ble fremholdt i Veritas II-dommen var *A/S Geco* som ble stiftet i 1972. Veritas hadde imidlertid eierandel på 50 % og dermed kan det ikke med sikkerhet slutes at Veritas hadde *bestemmende* innflytelse på dette selskap. Følgelig kan det reises spørsmål om dette selskap ikke var del av konsern strukturen på tiden.

En annen avgjørelse som viser betydningen av *konsern-liknende strukturer* er Sintef-dommen, hvor lagmannsretten presiserte at:

”Sintefgruppen er bygget opp med en stiftelse på toppen og underliggende datterselskaper og datterdatterselskaper organisert som aksjeselskaper, for så vidt lik en konsernstruktur i næringslivet for øvrig.” (s.1477)

Formuleringen viser at man for skattesubjekt med konsernstrukturer kan trekke en klar *parallel* *til næringslivet*, hvor konsern strukturer ofte benyttes til utpreget økonomisk virksomhet. Dette står i motsetning til formålet med fritaksbestemmelsen i § 2-32 første ledd som er ment å

verne ikke-økonomisk virksomhet. Dette har antageligvis noe å si hvordan man vurderer skattesubjekt i konsern struktur, jfr. Sintef-dommen, hvor lagmannsretten trakk frem at:

”Omfanget av virksomheten og den meget store vekst siden den spede begynnelse i 1950 (3 ansatte) trekker imidlertid i retning av at virksomheten *etter sin oppbygning* (min kursivering) er egnet til å gi økonomisk overskudd.” (s.1477)

9.3 Forhold som enklere medfører skattefritak

Rettspraksis viser at skattesubjekt som driver *bestemte aktivitetstyper* har lettere for å bli fritatt for skatteplikt etter skatteloven § 2-32 første ledd. Et klassisk eksempel vil her være *humanitært hjelpearbeid* som stort sett alltid vil gi skattesubjektet fritak for skatteplikt. Et annet eksempel er *idrettsaktiviteter* som også har enklere for å bli vurdert skattefri, jfr. Rt. 1997 s.1602 (Bodø-Glimt).

Saken gjaldt spørsmål om skatteplikt inntekter ved salg av supporterutstyr for fotballklubben Bodø/Glimt i forbindelse med klubbens deltagelse i cupfinalen i 1993. Salget ble ansett skattefritt etter bestemmelsen i skatteloven (1911) § 26 k, fordi salget stod i naturlig sammenheng med realiseringen av klubbens ideelle formål.

Høyesterett var utvilsomt *liberale i vurderingen av fritaksbestemmelsen*, når den fremholdt at:

”Den praksis som lovgiver gjennom forarbeidene til lovendringen i 1992 har gitt sin tilslutning, gir uttrykk for *atskillig romslighet* (min kursivering) i spørsmålet om skattlegging av ideelle organisasjoners økonomiske virksomhet.” (s.1607).

Uttalelsen står i motsetning til Rt. 1955 s.175 (Veritas I), hvor det ble fremholdt at skattelovens bestemmelse (§ 26 k) som en unntaksregel måtte *fortolkes strengt* (s.181). Den liberale tolkningen foretatt i Bodø/Glimt-dommen synes imidlertid langt på vei å være i overensstemmelse med rettspraksis for øvrig.

I saken tok Høyesterett *det for gitt* at fotballklubben hadde *et ideelt formål*, og at den dermed var omfattet av skatteloven (1911) § 26 k. Dette er kritisert i juridisk teori.⁹¹

Kritikken av avgjørelsen er lett å slutte seg til, all den tid norsk toppfotball har vært de senere år har vært igjennom en enorm kommersialiseringsprosess. På den annen side skal det ikke glemmes at kommersialiseringen av norsk toppfotball først begynte etter at profesjonell fotball ble tillatt i Norge.⁹² Dette fant sted i 1993, som også var likningsåret Bodø/Glimt-dommen gjaldt. Antageligvis kan dette fremholdes som en av grunnen til at Høyesterett uten videre tok det for gitt at fotballklubben hadde et ideelt formål.

Bodø-Glimt-dommen avspeiler *ikke* en full forståelse av de *omfattende økonomiske aktiviteter tilknyttet moderne eliteidrett*, og det er dermed *usikkert* hvor langt man kan tolke avgjørelsen bokstavelig, ikke minst for andre skattefrie institusjoner enn fotballklubber og idrettslag.⁹³

I lys av avgjørelsen inntatt i Utv. 2007 s.1465 (Sintef) kan det synes det på mange måter et *paradoks* at forskningsinstitusjoner i enkelte tilfeller skal være skattepliktig, mens fotballklubber som i dag bærer et preg av å drive økonomisk virksomhet *uten videre* skal regnes som skattefrie. Dette paradoks kommer sterkt frem i lys at Høyesteretts begrunnelse i Bodø/Glimt-dommen, hvor det blant annet ble fremholdt at:

”Det er klart at supportere ikledd sitt lags farger og gevanter – gjerne i fargerik kontrast til motpartens supportere – er et *vesentlig innslag* (min kursivering) i denne sammenheng, og at tilstedeværelsen av dem bidrar til at spillet i dag har oppslutning.” (s.1607).

⁹¹ Jfr. Zimmer, *Hvorfor er eliteserieklubbene fortsatt skattefrie?*, Skatterett 2000 s.105.

⁹² Jfr. Arild Hervik m.fl., *Tippeligaen 1999 Økonomiske nøkkeltall*, side 11 følgende.

⁹³ Jfr. Gjems-Onstad, *Norske Bedriftsskatterett*, side 385.

10 AVSLUTNING

10.1 Har tiden løpt forbi bestemmelsen?

Undertiden kan det være aktuelt å reise spørsmål om en lovbestemmelse som har vært benyttet over en lengre periode fortsatt bør bestå. Dette spørsmål kan med fordel også reises for bestemmelsen i skatteoven § 2-32 første ledd, spesielt med tanke på *den enorme samfunnsmessige utvikling* som har funnet sted siden bestemmelsen ble vedtatt. Tendensene viser blant annet at *en rekke områder* som tidligere var omfattet av skattefritaksbestemmelsen, nå er dreid bort fra bestemmelsens anvendelsesområde.

Dette kan for det første sies om enkelte *idretter* og sportsaktiviteter. På tidlig 1900-tallet var idretten preget av *sosiale og kulturelle forhold*, myntet på den enkeltes liv og helbred uten innslag av økonomisk karakter. Eks. turnforeningene på 1920-tallet. Disse står imidlertid i sterk kontrast til deler av dagens idrettsverden, som eks. norsk toppfotball. Fotballnæringens utvikling de senere år har mange *fellestrekk andre typiske vekstnæringer*, blant annet har investorer kommet på banen, større stadium er bygget og medieinteressen har eksplodert.⁹⁴

Et annet eksempel som kan trekkes frem er dagens pensjonsordninger som skiller seg vesentlig fra 1900-tallets pensjonsordninger. Tidligere var slike ordninger et privat anliggende, som eks. enkekasser. Disse var private sparekasser som tilgodeså *enker og fedreløse barn*, som hadde et utpreget veldedig og humant formål. Dette gav ordningen ett mildt og generøst preg, på lik linje med milde stiftelser (3.2), og bar nærmest preg av å være en *gentlemans agreement*.

Dagen kollektive pensjonsordninger innebærer at det *offentlige har overtatt forsørgerrollen* på en langt mer rigid måte. Pensjon er noe man i dag har krav på *dersom* man selv har opparbeidet seg rettigheter, og står således helt *uavhengig av den enkeltes behov*.

⁹⁴ Jfr. Hervik m.fl., *op. cit.*, s.11 følgende. Se også Frode Ohr og Nils Henrik Solum, *Tippeligan 2000 Økonomiske nøkkeltall*, side 1 følgende.

Pensjonsordningene står som et klart eksempel på at *skille mellom det offentlige og det private* i dag er langt *mindre synlig* enn det var tidligere. Rollene blir her stadig sammenblandet, noe som står i motsetning til hva som gjaldt tidligere. Dersom man da hadde en *krysning* mellom disse ble det ansett *ekstraordinært*, jfr. blant annet Rt. 1955 s.175 (Veritas I), hvor det ble fremholdt at:

”Etter rettens mening er Veritas etterhånden løftet opp over de spesielle næringsinteresser. Den er blitt en *halvoffentlig institusjon* (min kursivering) med plikt til objektivt og til først og fremst å ivareta de almennyttige interesser uten hensyn til om den derved måtte komme til å opptre i strid med enkelte medlemmers særinteresser. Sikkerheten er blitt et *samfunnsanliggende* (min kursivering) og Det Norske Veritas er blitt et samfunnsorgan.” (s.182)

Eksempelene viser at samfunnet på flere områder har endret seg fra 1900-tallet til i dag (2007). Hvorvidt man kan hevde at samfunnet har endret seg så mye at skattefritaksregelen i § 2-32 første ledd ikke lenger har like stor betydning eller verdi er imidlertid *tvilsomt*.

Lovtekstens generelt ordlys må snarere kunne tas til inntekt for å være godt egnet til å ta høyde for de stadig nye problemstillingene som reiser seg i lys av den samfunnsmessige utviklingen i samfunnet. At de rettslige problemstillingene synes å bli mer kompliserte endrer ikke på dette. De alternative løsningene til å stimulere ideell virksomhet synes også å være svært begrensede.⁹⁵

⁹⁵ Se diskusjonen om valget mellom direkte offentlig støtte kontra generelle skattelettelser i Gjems-Onstad, *Skatt, avgift og almennyttige institusjoner*, side 19.

11 Litteraturliste

11.1 Lovtekster

- Kongeriget Norges Grundlov av 17. mai 1814
- Lov om Statskontrol med Skibes Sjødygtighed m.v. av 9. juni. Nr. 7. 1903.
- Skattelov for landet av 18. august Nr. 8. 1911.
- Skattelov for byene av 18. august Nr. 9. 1911.
- Lov om merverdiavgift av 19. juni. Nr. 66. 1969.
- Plan- og bygningsloven av 14. juni. Nr. 77. 1985.
- Lov av ansvarlige selskaper og kommandittselskaper av 21. juni. Nr. 83. 1985.
- Lov om folketrygd av 28. februar. Nr. 19. 1997.
- Lov om aksjeselskaper av 13. juni Nr. 44. 1997.
- Lov om allmennaksjeselskaper 13. juni. Nr. 45. 1997.
- Lov om årsregnskap m.v. av 17. juli. Nr. 56. 1998.
- Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars. Nr. 14. 1999.
- Lov om stiftelser av 15. juni. Nr. 59. 2001.

11.2 Forarbeider

- SKI - Skattelovkomiteen (1899). Indstilling til: I, Almindelig skattelov for landet, II, Almindelig skattelov for byerne, III, Lov om adgang for kommunerne til at paalegge visse nærings- og bevillingsavgifter, IV, Lov om regnskabshold / afgivet af den at Finansdepartementet i september 1988 nedsatte Skattelovkomite. Kristiania 1904.
- NOU 1988:17, *Frivillige organisasjoner*, Oslo 1988.
- Ot. prp. nr. 86 (1997-1998).

11.3 Rettspraksis

- Rt. 1926 s.216 (Forening til motarbeidelse av omstreifervæsenet)
- Rt. 1926 s.262 (Aalesunds Arbeiderforening)
- Rt. 1926 s.985 (Bondeungdomslaget i Nidaros)
- Rt. 1927 s.869 (Jessenløkken)
- Rt. 1928 s.402 (Det Norske Amerikalinjes Sjømandsfond)
- Rt. 1933 s.1287 (Bergenske Pensjonsfond I)
- Rt. 1938 s.215 (Bergenske Pensjonsfond II)
- Rt. 1939 s.285
- Rt. 1939 s.724
- Rt. 1949 s.886 (Leieboerkredittlag)
- Rt. 1949 s.912 (Folketeateret)
- Rt. 1952 s.402
- Rt. 1955 s.175 (Veritas I)
- Rt. 1958 s.1108 (Lloyd)
- Rt. 1961 s.361 (Export-Import)
- Rt. 1963 s.1360 (Malervennenes forening)
- Rt. 1970 s.1220 (Trygdekassen)
- Rt. 1982 s.491 (Isberg)
- Rt. 1985 s.917 (Ernst G. Mortensen I)
- Rt. 1991 s.705 (Veritas II)
- Rt. 1997 s.1602 (Bodø-Glimt)
- Rt. 2003 s.861 (Ernst G. Mortensen II)
- Utv. 2007 s.1465 (Sintef)

11.4 Juridisk teori

- Aschehoug, T.M., *Norges nuværende Statsforfatning III*, P.T. Mallings Boghandels Forlag (1893).
- Brudvik, Arthur J., Sven Rune Greni, Jan Syversen og Magnus Aarbakke, *Skattelovkommentaren 2003/04*, Kommuneforlaget, ISBN: 82-446-1090-5.

- Gjems-Onstad, Ole, *Skatt, avgift og almenntjenlige institusjoner*, Dyade fagbøker (1989), ISBN: 82-991053-5-8.
- Gjems-Onstad, Ole, Iulie M. Aslaksen, Fredrik Zimmer m.fl, *Skattefria Institutioner*, Juristforlaget (1997), ISBN 91-39-20075-2.
- Gjems-Onstad, Ole, *Norske Bedriftsskatterett* (6.utg.), Gyldendal Norsk Forlag AS (2003), ISBN: 82-05-30849-7.
- Lødrup, Peter, Knut Kaasen og Steinar Tjomsland, *Norske Lovkommentar 2005*, ISBN: 82-05-34-210-5.
- Michelet, C.F., *Skattefrie sammenslutninger*, Universitetsforlaget (1981), ISBN: 82-00-05549-3.
- Pekeberg, Gjermund, *Skattefrie institusjoner*, Utv. 1998 s.1442.
- Zimmer, Fredrik, *Lærebok i skatterett* (5.utg.), Universitetsforlaget (2005). ISBN: 82-15-00836-4.

11.5 Praksis fra ligningsbehandling

- **Ligningsavgjørelser m.v.**

Oslo likningskontor – Stiftelsen NN – vedr. Inntektsår 1992-94

Oslo likningskontor – Stiftelsen NN Tennissenter – vedr. Inntektsår 1994

Oslo likningskontor – Stiftelsen NN – 1994

(ref. 1994/75766)

Oslo likningskontor – Stiftelsen Norsk Institutt for Studier – 1996

(ref. 1996/U 658/96 GHM 0211)

Oslo likningskontor – NN AS – 15.12.1997.

(ref. E1997/98)

Oslo likningskontor – Stiftelsen NN Forskningsfond – 1998

(ref.980089 twl)

Tromsø likningskontor – Norut Medisin og Helse AS – 13.05.05

(ref. E2004/05/000039-4/IEH/976 501 985)

Oslo likningskontor – Sparebankstiftelsen DnB NOR – 05.01.06.

(ref. 04/080854-4)

Bergen likningskontor – Unifob AS – 14.06.06

(E2003/04/0097727-22/IMF/985 827 117)

- **Bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet.**

Utv. 1983 s.802b – 06.06.83 – til et industriselskap

Utv. 1997 s.1284 FIN, AS NN Tomteselskap

13.03.02 – Fafo AIS as og Forskningsstiftelsen Fafo

(ref. 2001/823/FN-NB/ELI)

27.06.03 – til forskningsstiftelsen Fafo

(ref. 2003/2019 FN-NB/HW 415.5)

BFU 15/03 – Mars 2003 – til en stiftelse

BFU 85/03 – 21.03.03 – Kommunalt parkeringsselskap

BFU 26/03 – April 2003 – til en stiftelse

BFU 83/04 – August 2004 – til behandlingsinstitusjon

BFU 41/06 – 11.07.06 – til et aksjeselskap

11.6 Annet

- Lignings-ABC (Skattedirektoratet 2006): *Skattefrie institusjoner*.
- Hansen, Kenneth, *Ideelle organisasjoner i nasjonalregnskapet*, Statistisk Sentralbyrå Notater 2003/76.
- Hervik, Arild, Frode Ohr og Nils Henrik Solum for Møre Forskning (2000), *Tippeligaen 1999 - Økonomiske nøkkeltall*, ISSN 0803-9259.
- Ohr, Frode og Nils Henrik Solum for Møre Forskning (2001), *Tippeligaen 2000 - Økonomiske nøkkeltall*, ISSN 0803-9259.

- Zimmer, Fredrik, *Hvorfor er eliteseriekubber fortsatt skattefrie?*, Skatterett 2000 s.105.
- Zimmer, Fredrik, *Høyesterettsdommer i skatterett 2003 del I og del II*, Skatterett 2004 s.271 og Skatterett 2004 s.341.
- Bindende forhåndsuttalelser – Utvalgte vedtak 2001-2003 fra Skattedirektoratet, 1. utgave. Gyldendal Norsk Forlag AS 2004. ISBN: 82-05-32867-6.

12 Lister over tabeller og figurer m v

<http://www.uio.no/studier/emner/jus/jus/VALSPE10/>